

دكتور علي محروس شاوي  
رئيس قسم الفلسفة في الجامعة - جامعة اليمن بامريكا  
أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة عين شمس  
عضو اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبي الموحد



# النظام المحاسبي الموحد

تأصيل عامي ◊ تطبيق عملي



الناشر  
مكتبة عين شمس  
٤٤ شارع القصر العيني



اهداءات ٢٠٠٤  
جامعة عين شمس  
القاهرة

دكتور علي محروس شاوي

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة - جامعة اليمنى بأمركا  
أستاذ المحاسبة كلية التجارة - جامعة عين شمس  
عضو اللجنة الفنية الراجعة للنظام المحاسبي الموحد

# النظام المحاسبي الموحد

تأصيل عامي ◊ تطبيق عملي

الناشر  
مكتبة عين شمس  
٤٤ شارع القصر العيني





بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ







**امداد**

**الی ابی ..**

**وامی ..**

**زوجتی واولادی ..**

**ذکری حب ووفاء وولاء ..**

**بکتور علی محروس شادی**







# تقديم الكتاب

صدر النظام المحاسبي الموحد بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ ، وأصبح تطبيق هذا النظام ملزما بالنسبة لجميع الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام باستثناء البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة النظام المحاسبي في هذه المنشآت المالية .

وقد تكلل الفصل الأول من النظام بتوحيد الدليل المحاسبي كوعاء رئيسي للحسابات المالية ، وقد تم ربط الدليل بحسابات التكاليف عن طريق حسابات مراقبة لكل من مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية ومراكز العمليات الرأسمالية .

وخصص الفصل الثانى من النظام للأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية ، اذ أنه من المعروف ان هناك تباينا في وجهات نظر الكتاب والمحاسبين بهذا الخصوص ، فكان منطقيا أن يتعرض لها النظام المحاسبي بفرض توحيدها مع أنزام الوحدات الاقتصادية بها عند تطبيق النظام .

أما الفصل الثالث من النظام فقد خصص للحسابات والقوائم الختامية ، وطبقا للنظام يجب على الوحدة الاقتصادية أن تعد في نهاية كل سنة مالية القوائم والحسابات الختامية التالية : الميزانية ، وقائمة الاستخدمات والموارد الرأسمالية ، وحساب العمليات الجارية ، وحساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر ، وقوائم الموازنة النقدية .

وخصص الفصل الرابع من النظام للموازنات التخطيطية ، فيبين هذا الفصل قواعد هذه الموازنات وأنواعها وعرض لتمامها والتعريف بها ، وقسمت هذه الموازنات الى ثلاث أنواع رئيسية وهى الموازنة العينية ، والموازنة المالية ، والموازنة النقدية .

وبحثنا ينصب على التاصيل العلمى والتطبيق العلمى للنظام المحاسبي الموحد متناولا الجوانب التالية من النظام المحاسبي الموحد .

أولا : شرح الحسابات الواردة بالدليل المحاسبي من حيث تبويبها وترابطها والاتجاهات والقواعد التى تحكم المعالجة المحاسبية لكل مجموعة من هذه الحسابات ، وكأمر طبيعى يجب أن يتطرق شرحنا الى « الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية » والمرتبطة بكل مجموعة من هذه الحسابات وكما وردت بالفصل الثانى من النظام . ويخصص لذلك أربع أبواب ، الباب الثانى لحسابات الأصول ، والباب الثالث لحسابات الخصوم ، والباب الرابع لحسابات الاستخدمات ، والباب الخامس لحسابات الموارد .



**ثانيا : شرح الحسابات والقوائم الختامية مع تفاصيل القواعد والاتجاهات التي تحكم تصورها ، ويخصص لذلك الباب السادس .**

أما الباب الأول فيخصص لتقديم النظام المحاسبي الموحد ليكون مدخلا للابواب التالية ، وسيوجه اهتمامنا في هذا الباب بصفة خاصة الى التفاصيل العلمى للنظام باستقراء سمات النظام المحاسبي . ونقصد بهذه السمات المحاور او الاتجاهات التي يركز عليها أو يتصف بها النظام المحاسبي الموحد ، وتميزه عما هو متعارف عليه في المحاسبة التقليدية . اذ ان التعرف على هذه السمات يؤدي الى تفهم القواعد التي بحكم التوجيه المحاسبي للعمليات المختلفة طبقا لمقتضيات النظام . وطبقا لذلك يكون الاطار العام لخطة البحث كما يلي :

**الباب الأول : تقديم النظام المحاسبي الموحد**

**الباب الثانى : حسابات الأصول**

**الباب الثالث : حسابات الخصوم**

**الباب الرابع : حسابات الاستخدمات**

**الباب الخامس : حسابات الموارد**

**الباب السادس : الحسابات والقوائم الختامية**

أما « الموازين التخطيطية » فقد خصصنا لها مؤلف خاص ، فالى المهتمين بدراسة النظام المحاسبي الموحد من طلبة وباحثين ومحاسبين أتقدم ببحثى هذا .

**والله ولى التوفيق**

**اكتوبر ١٩٨٤**

**دكتور على محروس شسادي**



# الباب الأول

## تقديم النظام المحاسبي الموحد

### تقديم الباب :

بتطور وتطور القطاع العام أصبح يمثل الركيزة الأساسية للتخطيط الاقتصادي على مستوى الجمهورية ، ونتيجة لذلك برزت الحاجة الملحة للتوحيد المحاسبي في شركات القطاع العام لتحقيق أهداف أساسية يمكن إبرازها فيما يلي :

١ - اعداد دليل محاسبي موحد ، وتوحيد الأسس والمصطلحات المحاسبية وتوحيد الحسابات والقوائم الختامية وأسس اعدادها .

٢ - تطوير النظام المحاسبي للوحدة بحيث يمكن ربط حساباتها بالحسابات القومية وبحيث يمكن امداد المحاسب القومي بالبيانات في الشكل والقالب والدورية التي تخدم أهداف التخطيط على المستوى القومي .

ونتيجة لهذه الاعتبارات صدر النظام المحاسبي الموحد بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ .

وقد تكفل الفصل الأول من النظام المحاسبي الموحد بتوحيد الدليل المحاسبي ، وينقسم هذا الفصل الى ثلاثة أجزاء ، يختص الجزء الأول ببيان الاطار العام لهذا الدليل ، ويختص الجزء الثانى بعرض الدليل المحاسبي ، بينما يختص الجزء الثالث بشرح الحسابات المكونة لهذا الدليل .

وباستعراض هذا الفصل الأول من النظام المحاسبي ، وبالأخص الجزء الخاص بشرح حسابات الدليل ، نخرج بانطباع الا وهو تقديم هذا الدليل بأسلوب يتصف بالجفاف ، اذ لم يتكفل الجزء الخاص بشرح حسابات الدليل بإبراز السمات أو الاتجاهات العامة التي يركز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبي تحقيقاً لأهداف النظام ، وبالأخص ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

طبقاً لذلك سيخصص جزء من هذا الباب لتأصيل الدليل المحاسبي أى استنباط سماته ليكون ركيزة لفهم ابعاد المعالجات المحاسبية في الابواب التالية ، وهذه السمات قد تتمثل في اتجاهات محاسبية أخذ بها الدليل المحاسبي ، وقد تتمثل في محاور يركز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبي تحقيقاً لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .



ومن القوائم التي يتطلب النظام المحاسبي اعدادها « الموازنة النقدية » ، واعداد هذه القوائم بالاسلوب الذي رسمه النظام قد ترك بصماته في كل من الدليل المحاسبي واسلوب التوجيه المحاسبي للعمليات ، لذلك سيخصص جزء من هذا الباب لايضاح هذا الموضوع .

ونختتم هذا الباب بفصل عن الاطار العام للحسابات المالية في ضوء متطلبات النظام المحاسبي الموحد ، لان ذلك يساعد على تتبع اسلوب التوجيه المحاسبي للعمليات المختلفة . وطبقا لما تعرض له تقديم هذا الباب من نقاط نقسمه الى الفصول الآتية :

**الفصل الأول : مقدمة عن النظام المحاسبي الموحد**

**الفصل الثاني : الاطار العام للدليل المحاسبي**

**الفصل الثالث : سمات الدليل المحاسبي**

**الفصل الرابع : بصمات الموازنة النقدية**

**الفصل الخامس : الاطار العام للحسابات المالية**





# الفصل الأول

## مقدمة عن النظام المحاسبى الموحد

### تعريف النظام :

يعرف النظام المحاسبى الموحد بأنه « يتمثل في مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية ، واعداد قوائم وحسابات ختامية وموازنات تخطيطية في اطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف وذلك لخدمة أهداف معينة » ، وتوضح أركان هذا التعريف مما يلى :

١ - النظام المحاسبى « نظام » أو « خطة » بالمعنى العلمى للاصطلاح لانه « يتمثل في مجموعة من الترتيبات » .

٢ - وقد وصف النظام بأنه « محاسبى » لأن هذه « الترتيبات » تتناول المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية .

فمن ناحية المحاسبة المالية يتناولها النظام من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية وكذلك الحسابات والقوائم الختامية ، التى تم توحيدها على مستوى الوحدات الاقتصادية .

أما بالنسبة لمحاسبة التكاليف فقد تناولها النظام المحاسبى من حيث الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف ، وذلك كخطوة أولى لاستكشاف مدى إمكانية توحيد أنظمة محاسبة التكاليف على مستوى القطاع النوعى .

وبالإضافة الى ذلك ، يتناول النظام المحاسبى أسس وقواعد الرقابة اللازمة للمحاسبة الادارية .

٣ - وقد وصف النظام المحاسبى بأنه « موحد » لأنه يتناول مجالات التوحيد الآتية :

- ( أ ) توحيد الدليل المحاسبى .
- ( ب ) توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية .
- ( ج ) توحيد الحسابات والقوائم الختامية وأسس اعدادها .
- ( د ) توحيد نماذج الموازنات التخطيطية وأسس اعدادها .
- ( هـ ) توحيد السنة المالية .

### أهداف النظام :

روعى عند اعداد النظام المحاسبى ان يحقق اهدافا يمكن ابرازها فيما يلى :



**١ - توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مختلف المستويات :** روعى عند اعداد هذا النظام ان يوفر البيانات المحاسبية والقوائم والحسابات الختامية والموازنات التخطيطية فى القالب الذى يخدم اغراض التخطيط وما يصاحبه من اتخاذ القرارات ورسم السياسات ، والاشراف ومتابعة التنفيذ ، وتقييم الاداء ، وذلك على مستوى الوحدة ، والمجلس الأعلى للقطاع ، والأجهزة الخارجية سواء كانت تخطيطية أو رقابية .

**٢ - ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية :** تعتبر حسابات الوحدة الاقتصادية احدى اللبنة الأساسية التى يستخدمها المحاسب القومى فى تركيب الحسابات القومية ، وقد اقتضى ذلك تطوير المحاسبة التقليدية تطويرا يحقق الاتفاق بين محاسب الوحدة الاقتصادية والمحاسب القومى على الأسس والقواعد والمصطلحات وكيفية تحليل ونبويب البيانات المحاسبية واعداد القوائم والحسابات الختامية ، الأمر الذى يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة الى مستوى الحسابات القومية .

**٣ - تسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها :** قبل تطبيق النظام المحاسبى الموحد كان من الصعب على الوحدات توفير البيانات اللازمة للأجهزة الخارجية فى القالب أو الاطار الذى تطلبه هذه الأجهزة ، وذلك لاختلاف طبيعة هذا الاطار عن الأسس والمفاهيم التى تركز عليها البيانات المحاسبية لدى هذه الوحدات الاقتصادية . وبتطبيق النظام المحاسبى أصبح من الميسور للوحدة الاقتصادية توفير البيانات المطلوبة للأجهزة الخارجية المختلفة دون حاجة لاعادة تبويب ما لديها من بيانات بشكل أو بآخر .

### **نطاق تطبيق النظام :**

يطبق النظام على جميع الوحدات الاقتصادية داخل القطاع العام باستثناء البنوك والمنشآت الائتمانية ووحدات التأمين ، وذلك لاعتبارات تتعلق بطبيعة النظام المحاسبى فى هذه المنشآت المالية . ويجوز ان ينسحب تطبيق هذا النظام على حسابات الوحدات الاقتصادية فى القطاع الخاص بقرارات من السلطة المختصة ، وذلك توفيراً للبيانات اللازمة للتخطيط ومتابعة التنفيذ وتقييم الاداء على المستوى القومى . وقد عرف النظام الوحدة الاقتصادية الملزمة بتطبيق النظام بأنها « تلك الوحدة التى تزاوّل نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو زراعياً أو عقارياً أو غير ذلك من أوجه النشاط الاقتصادى وكذا المؤسسة العامة (١) . الملزمة قانوناً بأعداد ميزانيتها على نمط الميزانيات التجارية ولو لم تكن تباشر بنفسها أياً من أوجه النشاط المشار إليه » ، وقد تتخذ الوحدة الاقتصادية أحد الاشكال الآتية :

- ١ - المؤسسة أو الهيئة العامة .
- ٢ - شركة من شركات القطاع العام .
- ٣ - جمعية تعاونية أو منشأة تتبع مؤسسة عامة .

---

(١) تم إلغاء المؤسسة وحل محلها المجلس الأعلى للقطاع ، ثم هيئات القطاع العام .



## الفصل الثاني

# الإطار العام للدليل المحاسبي

الدليل المحاسبي هو خريطة الحسابات المرسومة من منطلق تبويب معين للحسابات ، مع تحليلها الى المستوى الذى يتسق مع الاهداف الموضوعية .

وقد تكفل الفصل الاول من النظام المحاسبي الموحد بتوحيد الدليل المحاسبي ، وينقسم هذا الفصل الى ثلاثة اجزاء . يختص الجزء الاول ببيان الاطار العام لهذا الدليل مع التمهيد لذلك بايضاح أسلوب تصنيف الحسابات وترميزها ، ويختص الجزء الثانى بعرض الدليل المحاسبي ، بينما يختص الجزء الثالث بشرح الحسابات المكونة لهذا الدليل .

### أسلوب تبويب الحسابات وترميزها بالدليل :

هناك طرق مختلفة لترميز الحسابات ، وقد اتبع النظام المحاسبي طريقة الترميز الرقمى لما تتميز به من مرونة ، وقسمت حسابات الوحدة الى تسع مجموعات رئيسية ، واتخذت الأرقام من ١ الى ٩ للدلالة على هذه المجموعات التى اطلق عليها اصطلاح « الاجمالية المحاسبية » ، وهذه الاجماليات تشمل كل من الحسابات المالية وحسابات المراقبة .

١ - تبويب وترميز الحسابات المالية : خصصت الأرقام من ١ الى ٤ للحسابات المالية كما يلى :

١	الأصول
٢	الخصوم
٣	الاستخدامات
٤	الموارد

وهذه « الاجماليات المحاسبية » يمكن النزول بها الى مسنوى « الحسابات التفصيلية » وذلك بوضع أرقام بالتتابع على يمين الأرقام الدالة على الاجماليات المحاسبية كما يتبين مما يلى :

( أ ) الحساب العام : ويعبر عنه بوضع رقم ثان على يمين الرقم الدال على « الاجماليات المحاسبية » .

( ب ) الحساب المساعد : ويعبر عنه بوضع رقم ثالث على يمين الرقمين الدالين على « الحساب العام » .

(ج) الحساب الفرعى : وطبقا لذلك يعبر عن « الحساب الفرعى » بوضع رقم رابع على يمين الرقم الخاص « بالحساب المساعد » .

(د) الحساب الجزئى : ويعبر عنه بخمسة أرقام .

(هـ) الحساب التحليلى : ويعبر عنه بستة أرقام .

(و) الحساب التفصيلى : ويعبر عنه بسبعة أرقام ، وهذا المستوى مقصور على بعض بنود حساب « مشروعات تحت التنفيذ - تكوين سلمى ح/ ١٢١ » .

٢ - تبويب وترميز حسابات المراقبة : وخصص الدليل المحاسبى الأرقام من ٥ الى ٩ لحسابات المراقبة التى تعبر عن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية كما يلى :

٥	حساب مراقبة مراكز الانتاج
٦	حساب مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية
٧	حساب مراقبة مراكز الخدمات التسويقية
٨	حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية
٩	حساب مراقبة العمليات الرأسمالية

### مكونات الدليل المحاسبى :

طبقا للتبويب السابق ينقسم الاطار العام للدليل الى ثلاث مكونات ، وهى اولاً حسابات الميزانية ، وثانياً حسابات النتيجة ، وثالثاً حسابات المراقبة وتوزيع الاستخدامات . وكمدخل للابواب التالية نورد فيما يلى شرحاً موجزاً لكل من هذه المكونات .

### اولاً - حسابات الميزانية :

تتكون حسابات الميزانية من حسابات الأصول والخصوم . ويمثل الأصل بصفة عامة طاقة خدمية ، وقد تكون الخدمات التى يؤديها الأصل طويلة الاجل كما هو الحال فى الأصل الثابت ، وقد تكون قصيرة الاجل كما هو الحال فى عناصر المخزون ، كما قد يمثل الأصل فى نقدية أو حقوق نقدية للوحدة الاقتصادية قبل الغير .

ويمثل الخصوم مصادر أو موارد الأموال المستثمرة فى الوحدة ، كما أنها تعبر فى الوقت نفسه عن حقوق الغير قبل هذه الوحدة كشخصية اعتبارية مستقلة .



وتتكون حسابات الميزانية من ثمانى حسابات عامة للاصول ومثلها للخصوم ونورد فيما يلى بياناً بهذه الحسابات مع ايضاح طبيعة كل منها .

الخصوم ٢	الاصول ١
٢١ - رأس المال	١١ - اصول ثابتة
٢٢ - احتياطات وفائض مرحل	١٢ - مشروعات تحت التنفيذ
٢٣ - مخصصات	١٣ - مخزون
٢٤ - قروض طويلة الاجل	١٤ - اقراض طويل الاجل
٢٥ - بنوك دائنة	١٥ - استثمارات مالية
٢٦ - دائنون	١٦ - مدينون
٢٧ - حسابات دائنة مختلفة	١٧ - حسابات مدينة مختلفة
٢٨ - نتيجة العام	١٨ - نقدية بالصندوق وبالبنوك

١ - حساب ١١ - اصول ثابتة : هذه الاصول عبارة عن ممتلكات منقولة او غير منقولة ، ملموسة او غير ملموسة ، مكتناه او منتجة بمعرفة الوحدة لغير اغراض البيع او التحويل ، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات انتاج ، وينقسم هذا الحساب الى عدة حسابات مساعدة بحسب انواع الاصول الثابتة .

٢ - حساب ١٢ - مشروعات تحت التنفيذ : هذه المشروعات تشمل الاستثمارات فى مشروعات الخطة والتي لم تتكامل بعد ، وينقسم الى حسابين مساعدين هما « د / ١٢١ - تكوين سلمى » و « د / ١٢٢ - انفاق استثمارى » .

٣ - حساب ١٣ - مخزون : يتمثل هذا الحساب بصفة خاصة فى حسابات مخازن المستلزمات السلعية ومخزون الانتاج التام وغير التام والبضائع بفرض البيع .

٤ - حساب ١٤ - اقراض طويل الاجل : يظهر هذا الحساب حركة الاقراض الذى تمنحه الوحدة الاقتصادية للغير على ان يسترد على آجال تزيد عن السنة .

٥ - حساب ١٥ - استثمارات مالية : يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات فى كل من السندات الحكومية والاوراق المالية المحلية والاجنبية .

٦ - حساب ١٦ - مدينون : يبين هذا الحساب حركة حقوق الوحدة الاقتصادية المترتبة بصفة خاصة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد وردت بالدليل على سبيل الحصر ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هى ، « د / ١٦١ - عملاء » و « د / ١٦٢ - اوراق قبض » و « د / ١٦٣ - مدينون متنوعون » .

**٧ - حساب ١٧ - حسابات مدينة مختلفة :** يبين هذا الحساب حركة الحقوق الأخرى للوحدة الاقتصادية ، وتمثل بصفة خاصة في الحقوق غير المرتبطة بالنشاط الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هي ، « د / ١٧١ - مدينون مختلفون » و « د / ١٧٢ - أرصدة مدينة أخرى » و « د / ١٧٣ - إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة » .

**٨ - حساب ١٨ - نقدية بالصندوق وبالبنوك :** يبين هذا الحساب حركة النقدية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هي ، « د / ١٨١ - نقدية بالصندوق » و « د / ١٨٢ - بنك حساب جارى » و « د / ١٨٣ - بنك ودائع لاجل أو باخطار سابق » .

**٩ - حساب ٢١ - رأس المال :** يتمثل رأس المال في القيمة الأصلية للأصول التى يوفرها المالك للوحدة لتكون تحت تصرفها بصفة مستمرة ، وينقسم الحساب الى حسابين مساعدين هما ، « د / ٢١١ رأس مال مملوك » و « د / ٢١٢ - مساهمة الحكومة » .

**١٠ - حساب ٢٢ - احتياطات :** يمكن تعريف الاحتياطى بأنه كل مبلغ يخص من الأرباح الصافية التى حققتها الوحدة لأغراض أو أهداف معينة ، ويتضمن الدليل المحاسبى عدة أنواع من الاحتياطيات نخص بالذكر منها « الاحتياطى القانونى » و « الاحتياطى المستثمر فى سندات حكومية » و « احتياطى ارتفاع أسعار الأصول » .

**١١ - حساب ٢٣ - مخصصات :** تكون أو تعدل المخصصات مقابل انشاء أعباء تحمل على إيرادات الفترة بسبب النقص المحتمل أو المؤكد فى الأصول ولا يمكن قياسه على وجه التحديد ، أو لمقابلة التزامات محتملة أو مؤكدة ولكن غير محدد قيمتها وينقسم حساب المخصصات الى حسابات مساعدة هي ، « د / ٢٣١ - مخصص اهلاك » و « د / ٢٣٢ - مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « د / ٢٣٣ - مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « د / ٢٣٤ - مخصصات أخرى » .

**١٢ - حساب ٢٤ - قروض طويلة الاجل :** يظهر هذا الحساب حركة القروض التى تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير على أن تسددتها بعد مدة تزيد على سنة من تواريخ عقد القروض .

**١٣ - حساب ٢٥ - بنوك دائنة :** يظهر هذا الحساب دائنة البنوك للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هي ، « د / ٢٥١ - سحب على المكشوف » و « د / ٢٥٢ - قروض قصيرة الاجل بضمان » و « د / ٢٥٣ - جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية » .



١٤ - حساب ٢٦ - دائنون : يبين هذا الحساب حركة التزامات الوحدة الاقتصادية المرتبطة بصفة خاصة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد وردت بالدليل على سبيل الحصر ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هي ، « ح/٢٦١ - مردون » و « ح/٢٦٢ - اوراق دفع » و « ح/٢٦٢ - دائنون متنوعون » و « ح/٢٦٤ - دائنو توزيعات » .

١٥ - حساب ٢٧ - حسابات دائنة مختلفة : يبين هذا الحساب حركة الالتزامات غير المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة نخص بالذكر منها « ح/٢٧٢ - دائنون مختلفون » و « ح/٢٧٣ - ارصدة دائنة اخرى » و « ح/٢٧٤ - مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة » .

١٦ - حساب ٢٨ - نتيجة العام : بصفة عامة تنعكس نتيجة العام بشكل او بآخر في الميزانية ، فهي همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية . ويعبر حساب نتيجة العام عن رصيد حساب العمليات الجارية ، وهو الحساب الختامى الذى تقفل فيه حسابات الموارد والاستخدامات .

ويصور « حساب العمليات الجارية » على مرحلتين رئيسيتين ، فيظهر في المرحلة الاولى ايرادات النشاط الجارى والاعانات ( ان وجدت ) باعتبارها تعويضا لنقص هذه الايرادات ، كما يظهر في هذه المرحلة الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى والمتمثلة في الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بفرض البيع والمصروفات التحويلية الجارية ، ورصيد هذه المرحلة يمثل « فائض او عجز العمليات الجارية » الذى ينقل للمرحلة الثانية .

ويظهر في هذه المرحلة الثانية الاستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ، والتى تشمل التحويلات الجارية التخصيصية وايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ، ورصيد هذه المرحلة يمثل « الفائض القابل للتوزيع » او « العجز الجارى » ، وطبقا لذلك فان ملخص حسابات النتيجة التى تظهر في المرحلتين كما بلى :

٤١	ايرادات النشاط الجارى	x	٣١	اجـور	x
٤٢	اعـلانات	x	٣٢	مستلزمات، سلعية	x
	عجز العمليات الجارية	x	٣٣	مستلزمات خدمية	x
	( مرحل )		٣٤	مشتريات بفرض البيع	x
			٣٥	م . تحويلية حارية	x
				فائض العمليات الجارية	x
				( مرحل )	
		xx			xx
	فائض العمليات الجارية	x		عجز العمليات الجارية	x
	( منقول )			( منقول )	
٤٣	ايرادات اوراق مالية	x	٣٦	ت . جارية تخصيصية	x
٤٤	ايرادات تحويلية	x		الفائض القابل للتوزيع	x
	العجز الجارى	x		( مرحل )	
		xx			xx

وفي حالة الفائض القابل للتوزيع يصور لحساب العمليات الجارية مرحلة  
ثالثة لى تظهر التصرف فى هذا الفائض بين التوزيع والادخار وفقا للقوانين المنظمة  
لذلك ، وبذلك تكون البنود المكونة لهذه المرحلة كما يلى :

فائض موزع	x
فائض محتجز	x
	xx
الفائض القابل للتوزيع	x
( منقول )	
	xx

### ثانيا - حسابات النتيجة :

تكون حسابات النتيجة من حسابات الاستخدامات والموارد . وقد استخدم  
النظام المحاسبى اصطلاح « الاستخدامات » ليعبر عن النفقات والاعباء التى  
تنفقها او تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة استخدام خدمات  
او عوامل الانتاج فى مباشرة نشاطها .

كما استخدم النظام المحاسبى اصطلاح « الموارد » ليعبر عن الايرادات  
والارباح التى تتحقق او تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة .



وتتكون حسابات النتيجة من ستة حسابات عامة للاستخدامات وخمسة للموارد ، ونورد فيما يلى بيان بهذه الحسابات مع ايضاح طبيعة كل منها .

الاستخدامات ٣	الموارد ٤
٣١ - أجور	٤١ - إيرادات النشاط الجارى
٣٢ - مستلزمات سلعية	٤٢ - اعانات
٣٣ - مستلزمات خدمية	٤٣ - إيرادات أوراق مالية
٣٤ - مشتريات بغرض البيع	٤٤ - إيرادات تحويلية
٣٥ - مصروفات تحويلية جارية	٤٥ - أرباح مشروعات التعمير
٣٦ - تحويلات حارية تخصيصية	والاسكان واستصلاح الاراضى

١ - ٣١/د - أجور : تتمثل الأجور فى تكلفة القوة العاملة بالوحدة الاقتصادية ، ولا تقتصر هذه الأجور على ما تدفعه الوحدة من أجور نقدية بل تتعدها لتشمل ما تتمتع به القوة العاملة من مزايا عينية وما تساهم به الوحدة فى التأمينات الاجتماعية .

٢ - ٣٢/د - مستلزمات سلعية : تتمثل هذه المستلزمات فى تكلفة السلع المستخدمة بواسطة الوحدة الاقتصادية سواء كانت هذه السلع خامات أو وقود وزيوت وقوى محرك أو قطع غيار أو غير ذلك .

٣ - ٣٣/د - مستلزمات خدمية : تتمثل هذه المستلزمات فى تكلفة الخدمات المؤداة للوحدة الاقتصادية بواسطة الغير سواء كانت هذه الخدمات متمثلة فى صيانة أو عمليات تشغيلية بواسطة الغير أو غير ذلك .

٤ - ٣٤/د - مشتريات بغرض البيع : تتمثل هذه المشتريات فى تكلفة البضائع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بحالتها أى دون اجراء عمليات صناعية عليها .

٥ - ٣٥/د - مصروفات تحويلية جارية : استخدم الدليل المحاسبى هذا الاصطلاح ليشمل مجموعة النفقات والاعباء التى تصرفها أو تستخدمها الوحدة المرتبطة بالنشاط الجارى وذلك بخلاف الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمشتريات بغرض البيع ، ويتضح من ذلك أن هذه المصروفات تشمل مجموعة غير متجانسة من الاستخدامات تجمعها صفة الارتباط بالنشاط الجارى فيشمل حساب المصروفات التحويلية حسابات مساعدة هى « ٣٥١/د - ضرائب ورسوم سلعية »

و « ٣٥٢/د — اهلاك » و « ٣٥٣/د — ايجارات فعلية » و « ٣٥٤/د — فرق ايجار محسوب » و « ٣٥٥/د — فوائد محلية » و « ٣٥٦/د — فوائد خارجية » و « ٣٥٧/د — فرق الفوائد المحسوبة » و « ٣٥٨/د — فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام » و « ٣٥٩/د — فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع » .

**٦ — ٣٦/د — تحويلات جارية تخصيصية :** استخدام الدليل المحاسبي هذا الاصطلاح ليشمل مجموعة الاستخدامات التي اعتبرها النظام المحاسبي غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هي ، « ٣٦١/د — تبرعات » و « ٣٦٢/د — اعانات للغير » و « ٣٦٣/د — تعويضات وغرامات » و « ٣٦٤/د — خسائر رأسمالية » و « ٣٦٥/د — مصروفات سنوات سابقة » و « ٣٦٦/د — ديون معدومة » و « ٣٦٧/د — مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » و « ٣٦٨/د — ضرائب عقارية » و « ٣٦٩/د — ضرائب دخلية » .

**٧ — ٤١/د — ايرادات النشاط الجارى :** تتمثل هذه الايرادات في قيمة السلع التي تنتجها الوحدة الاقتصادية وقيمة الخدمات التي تؤديها والمرتبطة بنشاطها الجارى ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هي ، « ٤١١/د — صافي مبيعات انتاج تام » و « ٤١٢/د — تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة » و « ٤١٣/د — فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام » و « ٤١٤/د — تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » و « ٤١٥/د — مشغولات داخلية تامة بالتكلفة » و « ٤١٦/د — ايرادات تشغيل للغير » و « ٤١٧/د — خدمات مباءة » و « ٤١٨/د — بضائع بفرض البيع » و « ٤١٩/د — مخلفات انتاج » .

**٨ — ٤٢/د — اعانات :** وهي الاعانات التي تمنحها الدولة لبعض الوحدات الاقتصادية لمساعدتها في مزاولة نشاطها الانتاجي او لتمكينها من المنافسة الاجنبية .

**٩ — ٤٣/د — ايرادات اوراق مالية :** يتمثل هذا البند من الايرادات فيما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة مساهمتها في رأس مال الوحدات الأخرى وكذلك فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقاً لأحكام القانون .

**١٠ — ٤٤/د — ايرادات تحويلية :** تشمل هذه الايرادات مجموعة الموارد العرضية التي اعتبرها النظام المحاسبي غير مرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الحساب الى حسابات مساعدة هي « ٤٤١/د — فوائد دائنة » و « ٤٤٢/د — ايجارات دائنة » و « ٤٤٣/د — ارباح رأسمالية » و « ٤٤٤/د — ايرادات سنوات سابقة » و « ٤٤٥/د — تعويضات وغرامات » و « ٤٤٦/د — ايرادات متنوعة » و « ٤٤٧/د — فرق الايجار المحسوب » و « ٤٤٨/د — فرق الفوائد المحسوبة » .



# ١١ - ٥/د - ارباح مشروعات التعمير والاسكان واستصلاح الاراضى :

يخصص هذا الحساب لاثبات ارباح عمليات بيع الاراضى المستصلحة والمنزوعة والاراضى المخصصة للتعمير والاسكان والعقارات المعدة للاسكان .

## ثالثا - حسابات المراقبة وتوزيع الاستخدامات :

بصفة عامة يطلق اصطلاح « حساب مراقبة » على كل حساب اجمالى لانه يقوم بوظيفة الرقابة المحاسبية على الحسابات التفصيلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل ، فمثلا قد يطلق على حساب « اجمالى المدينين » حساب « مراقبة المدينين » . ولكن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح « حسابات مراقبة » بمفهوم خاص ، اذ يقصد بحساب المراقبة حساب وظيفة معينة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، ويقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات .

وكأمر متعارف عليه تبوب وظائف الوحدة الى وظيفة صناعية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية ، وبالمقارنة بين هذا التبويب التقليدى والتبويب الذى انتهجه الدليل نستخلص انه ادخل تعديلين ، الاول تخصيص حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الصناعية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، والثانى اضافة حساب مراقبة العمليات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية ، أى اصول بقصد الاستخدام الذاتى .

وحسابات المراقبة هى حلقة الاتصال بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف وينم تحليل أو توزيع بنود « الاستخدامات » على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض بهدف حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، فحسابات المراقبة ليست جزءا من الحسابات المالية ، ومن ثم فان تحليل بنود الاستخدامات مسألة خارجة عن نطاق المحاسبة المالية ، وبعبارة اخرى فإنه لا يترتب على تحليل بنود الاستخدامات اقفال حساباتها اذ يتم قفلها فى نهاية العام فى الحساب الختامى وهو حساب « العمليات الجارية » .

ونعرض فيما يلى الاطار العام لتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة .

توزيع الاستخدامات على حساب المراقبة					الاستخدامات
٩	٨	٧	٦	٥	
٩٣١	٨٣١	٧٣١	٦٣١	٥٣١	٣١ - أجور
٩٣٢	٨٣٢	٧٣٢	٦٣٢	٥٣٢	٣٢ - مستلزمات سلعية
٩٣٣	٨٣٣	٧٣٣	٦٣٣	٥٣٣	٣٣ - مستلزمات خدمية
—	—	—	—	٥٣٤	٣٤ - مشتريات بغرض البيع
٩٣٥	٨٣٥	٧٣٥	٦٣٥	٥٣٥	٣٥ - مصروفات تحويلية جارية
—	٨٣٦	—	—	—	٣٦ - تحويلات جارية تخصصية

وبنظرة فاحصة لهذا الاطار يمكن ان نستخلص بعض القواعد الخاصة بتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ، والتي نوردتها فيما يلي :

١ - بوضع رقم مراقبة معين على يسار الرمز الدال لبند معين من بنود الاستخدامات ينتج الرمز الدال على نصيب هذه المراقبة من تكلفة هذا البند ، فمثلا الرمز ( ٣١ ) يدل على الاجور كبند من بنود الاستخدامات والرمز ( ٥٣١ ) يدل على ما يخص مراكز الانتاج من هذا البند .

٢ - تحمل جميع حسابات المراقبة بأنصبتها من الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية لان جميع وظائف الوحدة الاقتصادية تشترك عادة في الاستفادة من هذه الاستخدامات ، لانها تمثل عناصر تكلفة .

٣ - تظهر المشتريات بفرض البيع بكامل تكلفتها كجزء من تكلفة مراقبة مراكز الانتاج لان النشاط الانتاجي - بمعناه الواسع - للوحدات التجارية يتمثل في شراء بضائع بفرض بيعها بحالتها الراهنة .

٤ - نحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، لان هذه التحويلات لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحدة او المستوى القومي ، ومن ثم حملت على مراكز الخدمات الادارية التي لا تدخل تكاليفها هي الاخرى ضمن تكلفة الانتاج .





## الفصل الثالث

# سمات الدليل المحاسبى

يتصف الدليل المحاسبى بسمات تميزه عن الخريطة التقليدية للحسابات ، وهذه السمات قد تتمثل فى اتجاهات محاسبية أخذ بها الدليل المحاسبى ، وقد تتمثل فى محاور يركز عليها أو يتصف بها الدليل المحاسبى تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

فبالدراسة العامة للدليل المحاسبى نخرج بانطباع ، وهو تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بنتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية من ناحية ( حسابات نتيجة ) ومركزها المالى من ناحية أخرى ( حسابات ميزانية ) ، بشكل يحقق استقلال هاتين المجموعتين من الحسابات ، ومع تحليل هذه الحسابات الى مستوى يصل فى أدنى حدوده الى المستوى التفصيلى ( مستوى سبعة أرقام ) .

وإذا تتبعنا جوانب تآثر الدليل المحاسبى بهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، نلاحظ أن هذا الهدف قد ترك بصماته فى الدليل المحاسبى فى جانبين رئيسيين ، أولا اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة ، وثانيا ازدواجية الحساب الختامى .

وطبقا لهذا التقديم لسمات الدليل المحاسبى ، نقسم هذا الفصل الى مباحث لشرح هذه السمات ، ولما كانت بعض هذه السمات ترجع الى هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية سيسبق شرح هذه السمات نبذة عن الحسابات القومية ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

**المبحث الأول :** نبذة عن الحسابات القومية

**المبحث الثانى :** التبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة

**المبحث الثالث :** استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة

**المبحث الرابع :** تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات

**المبحث الخامس :** اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة

**المبحث السادس :** ازدواجية الحساب الختامى



# المبحث الأول

## نبذة عن الحسابات القومية

من الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، وقد انعكس ذلك في هيكل الدليل المحاسبي وفيما استحدثته النظام المحاسبي من حسابات وقوائم ختامية تتفق فيما تحتويه من بيانات وفي كيفية تبويبها مع الحسابات القومية . فلكي يلمس القارئ مدى وكيفية هذا الانعكاس يجدر بنا أن نعرض صورة مبسطة للحسابات القومية وذلك بالقدر الذي نعتقد كفايته لتفهم السمات الخاصة للدليل المحاسبي والتي سننتعرض لها في المباحث التالية من هذا الفصل . وهذه الصورة تتعلق بالقطاعات الاقتصادية ، وحسابات قطاع الأعمال ، والقيمة المضافة ، وتحقيق الأيراد على المستوى القومي .

### أولا - القطاعات الاقتصادية :

تهدف الحسابات القومية لقياس وتحليل النشاط على المستوى القومي ، وهذا النشاط يتم تحليله على أساس قطاعات اقتصادية تشمل بصفة رئيسية ما يلي :

١ - قطاع الأعمال : ويشمل جميع الوحدات الاقتصادية التي تقوم بإنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بفرض تحقيق الأرباح مهما كان شكلها القانوني وسواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص .

٢ - القطاع الحكومي أو قطاع الخدمات : ويضم جميع الوحدات الحكومية التي تؤدي خدمات عامة بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يتناسب مع تكلفة الخدمة المؤداة .

٣ - القطاع العائلي : ويشمل الأفراد المستهلكين والنقابات والنوادي والاتحادات وبصفة عامة الهيئات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح من مزاولة نشاطها .

٤ - القطاع الخارجي : ويشمل جميع الوحدات والأفراد خارج الحدود الإقليمية ، ويدخل ضمن هذا القطاع جميع السفارات والقنصليات ومنظمات الأمم المتحدة وجامعة الدول العربية .

### ثانيا - حسابات قطاع الأعمال :

تصور الحسابات القومية على أساس قطاعي وذلك بحسب أوجه النشاط لكل قطاع ، وبالنسبة لقطاع الأعمال تصور ثلاث حسابات ، وهي حساب الإنتاج وحساب التخصيص وحساب رأس المال .



١ - حساب الانتاج : يبين هذا الحساب ايرادات ومصروفات القطاع المرتبطة بنشاطه الانتاجي ، فيجعل دائنا بمبيعات السلع والخدمات مع تعديلها بالتغير في المخزون ، والاعانات ، وبقيمة الانتاج بغرض الاستهلاك الذاتي ، كما يجعل مدينا بالاجور ، والاستهلاك الوسيط المتمثل في سلع وخدمات حصل عليها القطاع من قطاعات أخرى ، والضرائب غير المباشرة والاهلاكات ، والفوائد ، ويمثل رصيد هذا الحساب فائض ( أو عجز ) النشاط الانتاجي للقطاع ، وطبقا لذلك يكون حساب الانتاج كما يلي :

### حساب الانتاج

اجسور	x	مبيعات السلع والخدمات	x
الاستهلاك الوسيط المتمثل	x	التغير في المخزون بأسعار	x
في سلع ( مستلزمات سلعية )		البيع	
الاستهلاك الوسيط المتمثل في	x	انتاج بغرض الاستهلاك	x
خدمات ( مستلزمات خدمية )		الذاتي ( مشغولات داخلية )	
ضرائب غير مباشرة	x		
( ضرائب ورسوم سلعية )			
اهلاكات	x		
ايجارات	x		
فوائده	x		
فائض النشاط الانتاجي	x		
xx		xx	

٢ - حساب التخصيص : يرحل الى هذا الحساب رصيد الحساب السابق المتمثل في فائض ( أو عجز ) النشاط الانتاجي ، ويجعل دائنا بايرادات الأوراق المالية وغير ذلك من الايرادات المتمثلة في التحويلات من قطاعات أخرى مثل الايجارات ، ويجعل مدينا بالتحويلات لقطاعات أخرى مثل الضرائب المباشرة ، وكذلك بما تم توزيعه من فائض القطاع ، ومن ثم يتمثل رصيد هذا الحساب في فائض القطاع المحتجز بصفة احتياطيات ، وطبقا لذلك تكون عناصر حساب التخصيص كما يلي :

### حساب التخصيص

تحويلات لقطاعات أخرى	x	فائض النشاط الانتاجي	x
مثل الضرائب المباشرة		ايرادات أوراق مالية	x
( تحويلات جارية تخصيصية )		تحويلات أخرى من قطاعات	x
فائض موزع	x	أخرى	
فائض محتجز	x	( ايرادات تحويلية جارية )	
xx		xx	

٣ - حساب رأس المال : ويبين هذا الحساب ما ترتب على العمليات السابقة من تغيرات في المركز المالى للقطاع ، فيجعل دائما بالفائض المحتجز بصفة احتياطيات وبمقابل الاهلاكات خلال الفترة ( الزيادة في مخصصات الاهلاك ) والزيادة في خصوم القطاع وكذلك بالنقص في اصول القطاع مثل بيع اصول او نقص في المخزون ، ويجعل مدينا بالزيادة في الاصول ( مثل شراء اصول ثابتة والزيادة في المخزون ) وكذلك بالنقص في خصوم القطاع مثل اقساط سداد قروض القطاع ، وبعبارة عامة يجعل حساب رأس المال دائما بالموارد الرأسمالية المتمثلة في الزيادة في الخصوم والنقص في الاصول ، ويجعل مدينا بالاستخدامات الرأسمالية المتمثلة في الزيادة في الاصول والنقص في الخصوم - مستخدمين المفهوم العام للاصول والخصوم .

### حساب رأس المال

موارد رأسمالية

استخدامات رأسمالية

زيادة في الأصول متمثلة في :		زيادة في الخصوم متمثلة في :	
شراء اصول ثابتة	+	فائض محتجز بصفة احتياطيات	+
زيادة في المخزون	+	زيادة في مخصصات الاهلاك	+
زيادة في اصول اخرى	+	زيادة في خصوم اخرى	+
نقص في الخصوم متمثل في :		نقص في الاصول متمثل في :	
اقساط سداد قروض	-	اصول مباعة	-
نقص في خصوم اخرى	-	نقص في المخزون	-
		نقص في اصول اخرى	-
		xx	xx

وبالاضافة الى ذلك يصور على المستوى القومى « جداول التدفقات النقدية » وهى جداول تحليلية تظهر التيارات النقدية بين مختلف القطاعات ، وتبين هذه الجداول بالنسبة لكل قطاع مصادر المقبوضات والمدفوعات الخاصة به ، فمثلا ثمن شراء سلع بواسطة القطاع العائلى من قطاع الاعمال تعالج كمدفوعات بالنسبة للقطاع الأول ومقبوضات بالنسبة للقطاع الثانى .

### ثالثا - القيمة المضافة :

تتمثل هذه القيمة في اجمالى عوائد عوامل الانتاج المتعارف عليها اقتصاديا فتشمل هذه القيمة ما يلى :

\* الاجور كعائد للعمل .

\* الاجارات كمائد للمقاررات .

\* الفوائد كمائد لرأس المال .

\* الفائض ( الربح ) كمائد للمنظم .

#### رابعاً - تحقيق الايراد على المستوى القومى :

تحقق الايراد هو الاعتراف به فى الدفاتر استنادا الى ظاهرة يصاحبها تغير نهائى بدرجة كافية فى اصل او خصم معين ، ويمكن قياسه بأسلوب يتصف بالموضوعية .

وليس هنا مجال للتعرض لظواهر تحقق الايراد ، ونكتفى بالقول ان واقعة البيع هى عادة ظاهرة نحقق الايراد على مستوى الوحدة الاقتصادية وخاصة فى حالة النشاط التجارى والصناعى ولكن اذا صعدنا الى المستوى القومى فان هذه الظاهرة تفقد أهميتها ويحل محلها ظاهرة الانتاج . وهذا يفسر لنا ظهور « التغير فى المخزون بأسعار البيع » كبند من بنود الايرادات فى حساب الانتاج لقطاع الاعمال ، لأن هذا التغير يعكس مدى اختلاف حجم الانتاج عن المبيعات .



### المبحث الثانى

#### التبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة

##### زوايا تبويب الحسابات :

تم تبويب الحسابات المالية من زاوية علاقتها بالقوائم والحسابات الختامية ، أى الى حسابات ميزانية ( أصول وخصوم ) ، وحسابات نتيجة ( استخدامات وموارد ) . وهذا الاتجاه فى التبويب يفضل التبويب التقليدى للحسابات أى من زاوية طبيعتها ، اذ أن التبويب من الزاوية التى اتبعها الدليل يتضمن التركيز على أن خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية تتمثل فى تصوير الحسابات والقوائم الختامية .

وكبداية للتعلق على تبويب الحسابات بالدليل نحاول الربط بينه وبين التبويب التقليدى ، فطبقاً للنظرة التقليدية تبويب الحسابات من زاوية طبيعتها الى نوعين رئيسيين ، حسابات شخصية وغير شخصية ، مع تقسيم النوع الثانى الى حسابات حقيقية وحسابات اسمية ( أو وهمية ) وهذا التبويب مفيد كمدخل لمادة المحاسبة اذ يساعد على تفهم تحليل العملية الى طرفيها المدين والدائن ، اذ يقال فى هذا الصدد :



- ١ - الحسابات الشخصية تجعل مدينة اذا اخذت ودائنة اذا اعطت .
- ٢ - الحسابات الحقيقية تجعل مدينة اذا زادت ودائنة اذا نقصت .
- ٣ - الحسابات الوهمية تجعل مدينة في حالة المصروفات أو الخسائر ودائنة في حالة الإيرادات أو الأرباح .

الا ان هذا التبويب الذى يركز على طبيعة الحسابات لا يبين لنا بصورة واضحة علاقة هذه الحسابات بنتيجة نشاط الوحدة من ناحية ومركزها المالى من ناحية اخرى .

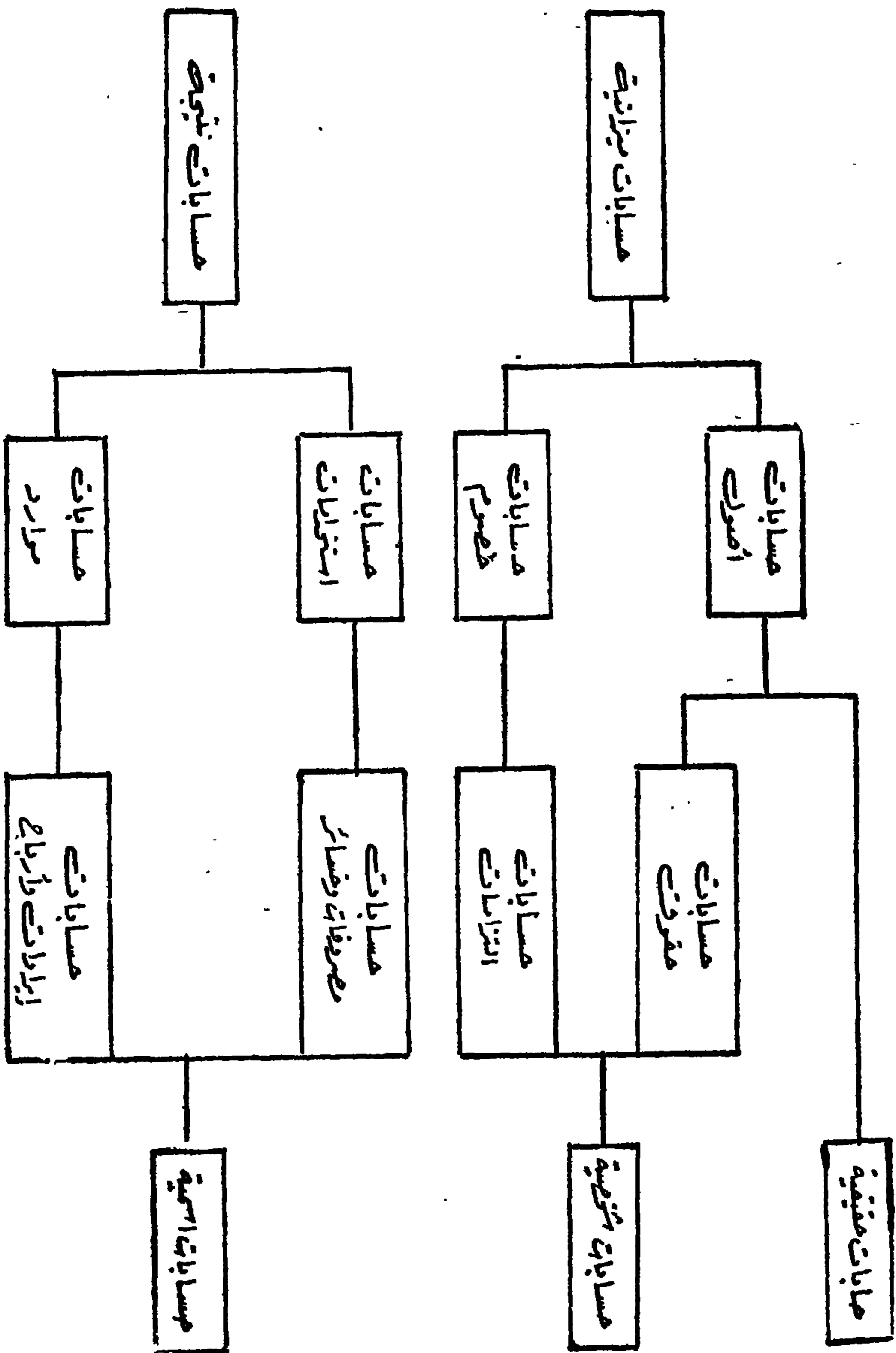
والشكل فى الصفحة التالية يوضح العلاقة بين تبويب الحسابات من زاوية طبيعتها من جهة ، ومن زاوية علاقتها بالحسابات والقوائم الختامية من جهة اخرى ، ويتضح من هذا الشكل ما يلى :

١ - **حسابات الأصول** : وتشمل كل من الحسابات الحقيقية وحسابات الحقوق ( الحسابات الشخصية المدينة ) .

٢ - **حسابات الخصوم** : ويمكن القول بأنها تتمثل فى حسابات الالتزامات ( الحسابات الشخصية الدائنة ) ، وذلك مع الأخذ فى الحسبان أن هذه الحسابات تشمل :

أ ( حسابات حقوق الملكية أى رأس المال والاحتياطيات وذلك طبقاً لنظرية الشخصية المعنوية كتفسير محاسبى للوحدة الاقتصادية .

ب ( حسابات مخصصات الأصول التى تكون مقابل النقص المحتمل فى أصل معين مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها أو النقص المؤكد فى أصل معين ولا يمكن قياسه إلا بالتجاء الى فروض محاسبية مثل مخصص الاهلاك ، وذلك لان الاسلوب المحاسبى فى اثبات وتسوية مخصصات الأصول تقضى باعتبارها من حسابات الخصوم ، وذلك بغض النظر عما يثار من جدل حول كيفية اظهارها فى الميزانية إما طرحها من الأصول المرتبطة بها أو اظهارها فى جانب الخصوم .



٣ - حسابات الاستخدامات : وتتمثل في حسابات المصروفات والخسائر .

٤ - حسابات الموارد : وتتمثل في حسابات الإيرادات والأرباح .

وإذا استرسلنا في التعليق على سمة تبويب الحسابات إلى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة ، نقول أن هذا التبويب يؤدي إلى إثراء المحاسبة بإثارة خيال المحاسب نحو تأصيل أوجه الاختلاف بين هذين النوعين من الحسابات والعلاقة العضوية التي تربطهما ، ومحاولة للكاتب في هذا المجال توصل إلى النتائج التالية .

### أوجه اختلاف حسابات الميزانية عن حسابات النتيجة :

بتحليل خصائص كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة يمكن استخلاص أوجه الاختلاف الآتية :

١ - **الصفة اللحظية أو التراكمية للرصيد :** رصيد أي حساب من حسابات الميزانية له مفهوم لحظي ، فإذا كان رصيد حساب البنك مثلا ٥٠٠ جنيه فهذا معناه أن الرصيد في تلك اللحظة هو ذلك المبلغ وقد يزيد أو ينقص بعد ذلك ، أما رصيد أي حساب من حسابات النتيجة فله مفهوم تراكمي أو تجميعي ، فإذا كان رصيد حساب المبيعات مثلا ٢٠٠٠٠ جنيه فهذا معناه أن مجموع مبيعات الوحدة الاقتصادية من بداية العام حتى تاريخ الرصيد هو ذلك المبلغ .

٢ - **الصفة المستمرة أو المؤقتة للحسابات :** الميزانية هي همزة الوصل بين حسابات العام الحالي والعام التالي ، ومن ثم فإن حسابات الميزانية لها صفة الاستمرار إذا تنقل بالرصيدتها من العام الحالي للعام التالي ، أما حسابات النتيجة فهي حسابات مؤقتة يتم إقفالها في نهاية العام في الحساب الختامي ( حساب العمليات الجارية طبقا للنظام المحاسبي الموحد ) ، إذ أن الفرض من فتحها في بداية العام وإقفالها في نهايته هو تبويب وتفسير مصادر نتيجة العام .

٣ - **الصفة المستقلة أو غير المستقلة للحسابات :** حسابات الميزانية لها صفة مستقلة ، إذ ينحصر تأثير بعض العمليات على حسابات الميزانية مثل تحصيل الحقوق أو سداد الالتزامات أو شراء مكونات أصل ثابت بالنقد أو بالأجل ، وهذه العمليات طلق عليها العمليات المالية .

ولكن حسابات النتيجة ليست مستقلة ، إذ يصاحب أحداث أو استحقاق الاستخدامات والموارد غير في الأصول والخصوم ، فالفرض من تصوير حسابات النتيجة هو تبويب وتفسير تغيرات حسابات الميزانية نتيجة للعمليات الأيرادية .

فإذا تتبعنا تأثير هذه الصفة في تقسيم عمليات الوحدة الاقتصادية ، لتبين لنا أن هذه العمليات تنقسم إلى قسمين :



\* **عمليات مالية :** وهى العمليات التى ينحصر تأثيرها فى هيكل أصول وخصوم الوحدة الاقتصادية أى مركزها المالى .

\* **عمليات ايرادية :** وهى العمليات التى يكون أحد طرفيها حساب ( أو أكثر ) من حسابات النتيجة والطرف الآخر حساب ( أو أكثر ) من حسابات الميزانية ، وهذه العمليات تحدد نتيجة العام للوحدة الاقتصادية وبالتالي تؤثر فى مركزها المالى .

### **العلاقة بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة :**

إذا حاولنا التعبير عن جوهر القيد المزدوج لوجدنا انه يتمثل فى الربط بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية فى شكل علاقة عضوية ، ويمكن تتبع هذه العلاقة على مدار العام كما يلى :

١ - **العلاقة فى بداية السنة المالية :** قلنا أن حسابات الميزانية هى همزة الوصل بين حسابات السنوات المختلفة ، طبقا لذلك تنحصر الحسابات فى بداية السنة فى حسابات الميزانية طبقا للمعادلة الآتية :

**مجموع أرصدة حسابات الأصول**

**=**

**مجموع أرصدة حسابات الخصوم**

٢ - **العلاقة خلال السنة المالية :** لا تؤثر العمليات المالية خلال السنة فى تعادل مجموع حسابات الأصول مع مجموع حسابات الخصوم ، الأمر الذى يختلف بالنسبة للعمليات ايرادية ، فنتيجة لهذه العمليات تنشأ بالدفاتر حسابات النتيجة ( استخدامات وموارد ) ويقترن بهذه النشأة تغير فى حسابات الميزانية ( أصول وخصوم ) .

فيقابل نشأة الاستخدامات اما نقص فى الأصول كما هو الحال بالنسبة للمستلزمات السلعية المستخدمة ، اذ يقابل ذلك نقص فى المخزون وهو من حسابات الأصول ، واما زيادة فى الخصوم كما هو الحال فى استحقاق أى نوع من الاستخدامات . اما نشأة الموارد فيقابلها عادة زيادة فى الأصول كما هو الحال فى بيع بضائع ، وقد يقابلها نقص فى الخصوم كما هو الحال بالنسبة للخصم المكتسب اذا تم تكييفه محاسبيا كبند من بنود الموارد .

وطبقا للعلاقة العضوية السابقة تتحول معادلة الميزانية نتيجة للعمليات ايرادية خلال العام الى معادلة يمكن أن نطلق عليها معادلة ميزان المراجعة ، فإذا تم تصوير قائمة بأرصدة الحسابات بتاريخ معين ، أى ميزان مراجعة ، فإن معادلة هذا الميزان تكون كما يلى :

$$\begin{aligned}
& \text{مجموع أرصدة حسابات الأصول} \\
& + \text{مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات} \\
& = \\
& \text{مجموع أرصدة حسابات الخصوم} \\
& + \text{مجموع أرصدة حسابات الموارد}
\end{aligned}$$

٣ - العلاقة في ختام السنة المالية : بعد تسوية حسابات النتيجة طبقاً لمبدأ الاستحقاق يتم اقفالها في الحساب الختامى . وينتج من مقابلة الموارد والاستخدامات في هذا الحساب نتيجة العام التى تنعكس بشكل أو بآخر في حسابات الميزانية ، فنتيجة العام هى همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية .

وإذا كانت نتيجة العام يتم التوصل اليها محاسبياً بمقابلة الاستخدامات والموارد إلا أنه يمكن تفسير الانعكاس المادى لهذه النتيجة في ضوء العلاقة العضوية بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة بتتبع اختلاف مجموع أرصدة حسابات الأصول عن مجموع أرصدة حسابات الخصوم .

-وبخصوص كيفية انعكاس نتيجة العام طبقاً لمقتضيات النظام المحاسبى ، فإن الأمر يتوقف على أحد احتمالين :

**الاحتمال الأول** ان تكون نتيجة العام ربح أى فائض قابل للتوزيع ، وطبقاً لهذا الاحتمال تتحدد العلاقات بين أنواع الحسابات كما يلى :

**الفائض القابل للتوزيع ( نتيجة العام )**

$$\begin{aligned}
& = \\
& \text{مجموع أرصدة حسابات الموارد} \\
& - \text{مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
& = \\
& \text{مجموع أرصدة حسابات الأصول} \\
& - \text{مجموع أرصدة حسابات الخصوم}
\end{aligned}$$

وفى هذه الحالة تتم تجزئة الفائض القابل للتوزيع فى المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية الى شقين ، الاول هو الفائض المحتجز ويضاف الى حساب الاحتياطيات وهو من حسابات الخصوم ، والشق الثانى هو الفائض الموزع ويقيد استحقاقه لحساب دائنى توزيعات كحساب مساعد لحساب الدائنين وهو أيضاً من حسابات الخصوم (١) .

(١) انظر المبحث الخاص بتوزيع الفائض .

**والاحتمال الثاني** ان تكون نتيجة العام خسارة أى عجز ، وطبقا لهذا الاحتمال تتحدد العلاقات بين انواع الحسابات كما يلى :

**الخسارة او العجز ( نتيجة العام )**

=

**مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات**

**- مجموع أرصدة حسابات الموارد**

=

**مجموع أرصدة حسابات الخصوم**

**- مجموع أرصدة حسابات الأصول**

وفي هذه الحالة لا يكون هناك محل لتصوير المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ( مرحلة التوزيع ) ، ويظهر العجز فى الميزانية فى جانب الأصول تحت اسم « عجز مرحل » .

وفي كلا الاحتمالين ( احتمال الفائض أو العجز ) تتحول معادلة ميزان المراجعة ، بعد اقفال حسابات النتيجة واستخراج نتيجة العام ، الى معادلة الميزانية ..

ويلاحظ انه وان اختلفت حسابات النتيجة من معادلة الميزانية الا ان اختلافها يكون بعد ان تركت بصماتها على حسابات الميزانية خلال العام وفى نهايته :

\* خلال العام عند نشأة أو حدوث الاستخدامات والموارد وما يقرتب عليه من تأثير على حسابات الأصول والخصوم كما سبق أن بينا .

\* وفى نهاية العام عند اظهار نتيجة العام ( بعد مقابلة الانستخدامات والموارد ) ضمن حسابات الميزانية كمقابل أو تفسير لتغير صافي أصول الوحدة الاقتصادية نتيجة للعمليات الايزادية خلال العام .



## **المبحث الثالث**

### **استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة**

بينما فيما سبق أن النظام المحاسبى الموحد اتخذ منهج تبويب الحسابات الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة كمدخل لتخطيط خريطة الحسابات بالقليل المحاسبى باعتبار ان خاتمة المطاف فى الدورة المحاسبية هو تصوير الحسابات والقوائم الختامية .



ونضيف هنا ان اتخاذ هذا المدخل في تبويب الحسابات يحقق استقلال كل من هذين النوعين من الحسابات ، ونقصد بهذه السمة تخطيط الحسابات بشكل يكفل كفاية حسابات النتيجة لتصوير الحساب الختامى واستخراج نتيجة العام وكفاية حسابات الميزانية لتصوير المركز المالى دون اى تداخل بين هذين النوعين من الحسابات .

وفي ضوء هذه السمة يمكننا تفسير بعض الحسابات التى استحدثت بالدليل المحاسبى والتى قد تبدو غريبة بالنسبة للخريطة التقليدية للحسابات ، ونخص بالذكر منها :

١ - حساب مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك ) .

٢ - حسابات التغير فى المخزون .

٣ - الحسابات الوسيطة للحقوق والالتزامات .

### اولا - حساب مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك ) :

وهو حساب مساعد لحساب التحويلات الجارية التخصمية ، ويستخدم لتكوين أو تعديل المخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص الضرائب المتنازع عليها .

ولايضاح كيفية تحقيق استقلال حسابات النتيجة باستخدام هذا الحساب لنسترجع كمثال الاسلوب التقليدى لمعالجة الديون المشكوك فى تحصيلها ، لمعالجة هذه الديون يتمين تكوين مخصص لها أو تغديل رصيد هذا المخصص ان وجد لى يتساوى مع قدر هذه الديون ، وتتم معالجة ذلك طبقا للاسلوب التقليدى بالقييد الآتى :

من هـ / الارباح والخسائر ( كحساب ختامى )
الى هـ / مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

واذا دققنا فى ثانيا هذه المعالجة التقليدية لمخصص الديون المشكوك فى تحصيلها يمكن ان نوجه اليها انتقادين رئيسيين :

١ - **عدم استقلال حسابات النتيجة** : فإظهار المخصص فى الميزانية كحساب من حسابات الخصوم أمر يتفق مع التكييف المحاسبى له ، الا ان اظهاره فى الحساب الختامى يجعل من المخصص حسابا من حسابات النتيجة ، وهذا يتناقض مع طبيعة المخصص من جهة ولا يحقق استقلال حسابات النتيجة من جهة أخرى .

٢ - **عدم المرونة فى تكوين المخصصات خلال العام** : اذ ان ربط تكوين المخصص أو تعديله بالحساب الختامى فى نهاية العام لا يمكن من تكوين

المخصصات خلال العام ، وخاصة اذا كان الامر متعلقا بتكوين مخصص من مخصصات الالتزامات مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها .

ولكن استحداث حساب مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك ) كحساب من حسابات النتيجة ( استخدام ) يمكن من معالجة هذين الانتقادين كما يلي :

١ - تكوين او تعديل المخصص خلال العام او في نهايته بحسب الظروف بالقييد الآتي :

من د / مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك ) الى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
--

٢ - اقفال رصيد حساب مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك ) في نهاية العام في الحساب الختامي وهو حساب العمليات الجارية ، وذلك ضمن قيد اقفال الاستخدامات كما يلي :

من د / العمليات الجارية الى د / مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك )
--

٣ - اظهار مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ضمن حساب المخصصات بالميزانية ، وذلك بغض النظر عما قد يثار من جدل حول كيفية اظهاره بالميزانية .

واذا اضيفنا الى التحليل السابق ان حساب الاهلاك يستخدم في تكوين او تعديل حساب مخصصات الاهلاك نقول انه امكن تحقيق استقلال حسابات النتيجة بانتفرقة في الدليل المحاسبي بين ما يمكن ان نطلق عليه « مقابل المخصصات » من جهة و « المخصصات » من جهة أخرى ، ومن ثم يتم تكوين او تعديل المخصصات على اختلاف انواعها طبقا للعلاقات بالجدول الآتي :

المخصصات ( حسابات ميزانية )	مقابل المخصصات ( حسابات نتيجة )
د / مخصص اهلاك ٢٣١ / د	د / الاهلاك ٢٥٢ / د
د / مخصص الضرائب المتنازع عليها ٢٣٢ / د	د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ٣٦٧ / د
د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٢٣٣ / د	
د / مخصصات اخرى ٢٣٤ / د	

## ثانيا - حسابات التغير في المخزون ( انتاج تام وغير تام وبضائع بفرض البيع ) :

اعتاد المحاسبون قبل صدور النظام المحاسبي الموحد على معالجة تقليدية للمخزون يتم بمقتضاها اقفال حساب المخزون ( اول المدة ) واثبات المخزون ( آخر المدة ) باستخدام الحساب الختامي مباشرة ، فبالنسبة لمخزون الانتاج التلم كان يتم معالجته كما يلي :

١ / اقفال المخزون اول المدة :

من د / المتاجرة ( كحساب ختامي ) الى د / مخزون انتاج تام ( اول المدة )
--

ب ( اثبات المخزون آخر المدة طبقا لقوائم الجرد :

من د / مخزون انتاج تام ( آخر المدة ) الى د / المتاجرة
--

وهذه المعالجة ايضا تخلق بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، اذ ان حسابات المخزون من حسابات الميزانية ، ولكن اظهره في حساب المتاجرة ( كحساب ختامي ) يجعل منه حسابا من حسابات النتيجة وهذا يتناقض مع طبيعته .

ولكن استحداث حسابات التغير في المخزون كحساب نتيجة ( موارد ) يمكن من معالجة ذلك محاسبيا ويحقق الفصل بين حسابات النتيجة من جهة وحسابات الميزانية من جهة اخرى ، ونرجى بيان هذه المعالجة المحاسبية لحين التفرض لموضوع ايرادات النشاط الجارى في الفصل المخصص لذلك ..

## ثالثا - الحسابات الوسيطة للحقوق والالتزامات :

تحقيقا لاستقلال حسابات الميزانية تضمن الدليل حسابات وسيطة للحقوق والالتزامات ، ونخص بالذكر منها :

١ - حساب ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة : وهو من حسابات الاصول ، ويجعل مدبنا بما يستحق من هذه الايرادات خلال السنة المالية وتشمل الاعانات وايرادات الاوراق المالية والفوائد الدائنة والايجارات الدائنة والتعويضات والاييرادات المتنوعة وايرادات السنوات السابقة ، ويجعل الحساب دائنا بما يحصل من هذه الايرادات خلال السنة ، وطبقا لذلك فان رصيد هذا الحساب في نهاية السنة يمثل الايرادات المستحقة التي لم يتم تحصيلها ، ومن ثم ينعكس هذا الرصيد في الميزانية ضمن الاصول .

٢ - حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة : وهو من حسابات الخصوم ، ويجعل دائنا بما يستحق من هذه المصروفات وتشمل الاجور والايجارات



والفوائد والتبرعات والتعويضات ومصروفات السفن السابقة»، ويجعل مدينا بها يسدد من هذه المصروفات ، ويظهر رصيد الحساب في نهاية السنة في الميزانية ضمن الخصوم .

واشتمال الدليل المحاسبي على هذين الحسابين وغيرهما من حسابات الحقوق والالتزامات الوسيطة يحقق استقلال حسابات الميزانية عن حسابات النتيجة . وهذه النقطة تزيد ايضاحا اذا اشترجنا الى الاذهان الاسلوب الذي يتبعه بعض المحاسبين عند معالجة المستحق في نهاية السنة المالية من الإيرادات المستحق ذكورها في حسابات الإيرادات ذاتها ، وذلك بجعلها مدينة والحساب الخنمي دائئا بمقدار ما يستحق للسنة من إيرادات ، الأمر الذي يؤدي الى انعكاس الإيرادات المستحقة كأرصدة مرحلة في حسابات الإيرادات ذاتها أي في حسابات النتيجة . ، وهذه المعالجة لا تحقق لحسابات الميزانية استقلالها من جهة كما تنفكض مع المصفة المؤقتة لحسابات النتيجة من جهة أخرى . ونفس القول ينطبق على معالجة المصروفات السابق ذكرها .

• وبكتعليق أخير على سمة استقلال كل من حسابات النتيجة وحسابات الميزانية نقول إنه نتيجة لذلك لمكن ايجاد فاصل بين نوعين من القيود يتم اجراؤهما في نهاية العام بغرض استخراج نتيجة العام :

١ - **قيود تسوية حسابات النتيجة** : والغرض من هذه القيود تسوية أي تعديل أرصدة حسابات الاستخدامات والموارد لكي يعكس كل منها ما يخص للعام بغض النظر عن واقعة الصرف أو التحصيل ، فيشتمل ذلك على سبيل المثال قيود تكوين المخصصات وقيود المستحقات .

٢ - **قيود اقفال حسابات النتيجة** : ويقصد بها اقفال حسابات الاستخدامات والموارد بعد تسويتها في الحساب الختامي أي حساب العمليات الجارية لكي يمكن استخراج نتيجة العام بمقابلة الموارد والاستخدامات .



## المبحث الرابع

### تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات

بيننا سابقا أنه تم تحليل خريطة الحسابات بالدليل المحاسبي الى سبع مستويات متعاقبة ، وهي مستويات « الاجتهالي المحاسبي » و « الحساب العام » و « الحساب المساعد » و « الحساب الفرعي » و « الحساب الجزئي » و « الحساب التحليلي » و « الحساب التفصيلي » ، وتوضيحا لهذه المستويات السبع نورد المثال الشامل الآتي :

اسم الحساب	رقم الحساب	مستوى الحساب
أصول	١	إجمالي محاسبي
مشروعات تحت التنفيذ	١٢	حساب عام
تكوين سلمي	١٢١	حساب مساعد
آلات ومعدات	١٢١٣	حساب فرعي
آلات نشاط انتاجي	١٢١٢١	حساب جزئي
آلات مشتراة من السوق المحلي	١٢١٢١١	حساب تحليلي
ثمن شراء آلات من السوق المحلي	١٢١٢١١١	حساب تفصيلي

وبنظرة لاحقة لتحليل الحسابات بالدليل المحاسبي نخرج بانطباع انه لم يكن هناك اطار مسبق لتحليل الحسابات الى المستويات السابقة ، وبالاخص من زاوية علاقتها بدمر الاسناد العام من جهة والحساب الختامي والميزانية من جهة اخرى . ويتضح ذلك من التعليق الآتي :

#### ١ - من زاوية علاقة مستويات تحليل الحسابات بدفتر الاستاذ العام :

من المعروف ان دفتر الاستاذ العام هو مجمع الحسابات العامة ، وبالنظر الى الدليل المحاسبي نجد انه يشتمل على ٢٧ حسابا عاما ، واقتصار دفتر الاستاذ العام على هذه الحسابات يعقد المجموعة الدفترية اذ يستلزم الامر امساك مستويات مختلفة لدفاتر الاستاذ على شكل مجموعة هرمية ، دفاتر استاذ للحسابات على مستوى الحساب المساعد ثم عدد اكبر من دفاتر الاستاذ للحسابات على مستوى الحساب الفرعي وهكذا ، وذلك علاوة على ضرورة امساك دفاتر على مستوى المفردات مثل دفاتر استاذ الحسابات الشخصية ودفاتر استاذ مخازن المستلزمات السلعية .

#### ٢ - من زاوية علاقة مستويات الحسابات بالحساب الختامي والميزانية :

يفحص الحساب الختامي ( حساب العمليات الجارية ) والميزانية نلاحظ انه ليس هناك نمط معين لمستويات الحسابات المدرجة بها ، اذ يتراوح هذا المستوى بين رقمين ( اى مستوى الحساب العام ) كما هو الحال بالنسبة ليرادات الأوراق المالية ، الى ثلاث ارقام ( اى مستوى الحساب المساعد ) كما هو الحال في كثير من الحسابات ، الى أربعة ارقام ( اى مستوى الحساب الفرعي ) كما هو الحال في حسابات مخازن المستلزمات السلعية .

وهذا التحليل يوحى لنا بعدم التمسك بالحسابات العامة بالدليل المحاسبي ، فنبسطة للمجموعة الدفترية من جهة وحرصا على اشتمال دفتر الاستاذ العام على الحسابات بالمستوى اللازم لتصوير حساب العمليات الجارية والميزانية من جهة اخرى ، نقترح ان يمسك دفتر اسناد عام يضم « حسابات عامة بمفهوم اعتباري » ، وهذا المفهوم يبنى على المعيارين الآتيين :

**١ - يعتبر حساب عام كل حساب يظهر في حساب العمليات الجارية والميزانية طبقاً للنموذجين الواردين بالنظام المحاسبي الموحد (١) ، وذلك استناداً الى ضرورة تبويب الحسابات بدفتر الاستاذ العام بشكل يمكن من تصوير الحساب الختامى واعداد الميزانية في نهاية الفترة طبقاً للمستوى التفصيلى المطلوب .**

وهذا المعيار له أهمية خاصة في تحديد حسابات النتيجة العامة ، اذ ان تطبيقه يؤدي على سبيل المثال ، الى رفع مستوى كل من حسابات صافي المبيعات والتغير في المخزون وفروق تقويم التغير في المخزون الى مستوى الحساب العام .

**٢ - يعتبر حساب عام كل حساب له صفة اجمالية ، وذلك استناداً الى تعريف الحساب الاجمالى ، أى كونه كل حساب في دفتر الاستاذ العام يثبت فيه مجموع العمليات المثبتة في اليوميات المساعدة والتي سبق اثباتها ( أى العمليات ) تفصيلاً من واقع مستندات القيد الاولى في الحسابات التفصيلية في دفتر الاستاذ المساعد المقابل .**

وهذا المعيار له أهمية خاصة في تحديد حسابات الميزانية العامة ، فاذا كان تطبيق هذا المعيار يؤدي الى تحديد الحساب العام بمستوى أدنى من ذلك الذى ينتج من تطبيق المعيار الاول فيفضل اعتبار المستوى الأدنى حساب عام وبالاخص اذا تعلق الامر بحسابات شخصية . ولايضاح ذلك نأخذ كمثال حساب العملاء ، فطبقاً للمعيار الاول يتحدد مستوى هذا الحساب دون تحليله قطاعياً كحساب عام على أن يترك التحليل القطاعى لهذا الحساب الى المستوى التالى أى الحساب المساعد وذلك بالاضافة الى ضرورة امساك حسابات لعملاء كل قطاع على مستوى أدنى ، ولكن بتطبيق المعيار الثانى نلاحظ أن حساب عملاء كل قطاع حساب اجمالى ، ومن ثم يرتفع الى مستوى الحساب العام على أن يرتفع في الوقت نفسه مستوى حسابات عملاء هذا القطاع الى مستوى الحسابات المساعدة ، الامر الذى يؤدي الى تبسيط المجموعة الدفترية وتضييق نطاق المطابقة المحاسبية (٢) .



(١) انظر النموذجين بالباب الخاص بالحسابات والقوائم الختامية .

(٢) يشتمل الفصل الخاص بالاطار العام للحسابات المالية على الحسابات الصامة بالمفهوم

الاعتبارى طبقاً لهذين المعيارين .

## المبحث الخامس

### اشتمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة

يلاحظ في الدليل المحاسبي سمة مميزة ، وهي اشتماله على حسابات استخدامات وموارد محسوبة في شكل حسابات متقابلة ، وهذه الحسابات تهدف الى اعداد المحاسب القومى بالبيانات اللازمة لاعداد الحسابات القومية . وهذه الحسابات مبينة في الجدول الآتى :

استخدامات		مصادر	
م . د	اسم الحساب	م . د	اسم الحساب
٢٥٤	فرق الايجار المحسوب	٤٤٧	فرق الايجار المحسوب
٢٥٧	فرق الفوائد المحسوبة	٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة
٢٥٨	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٤١٣	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام
٢٥٩	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع	٤١٨٣	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع

وبنظرة فاحصة لهذه الحسابات المتقابلة نجد أنها تنقسم بحسب الفرض منها الى مجموعتين :

١ - المجموعة الأولى : وتشمل حسابات فروق الايجار والفوائد ، وتهدف هذه الحسابات الى توفير البيانات التى تمكن المحاسب القومى من حساب عنصرين من عناصر القيمة المضافة ( الايجارات والفوائد ) على أساس موضوعى ، أى دون ان يتأثر ذلك بملكية أو عدم ملكية الوحدة للعقارات التى تمارس فيها نشاطها ، وكذلك دون تأثر بالهيكل التمويلي للوحدة الاقتصادية ، وذلك الى جانب تقييم الاداء للوحدات الاقتصادية على أساس موضوعى .

٢ - المجموعة الثانية : وتشمل حسابات فروق تقويم التغير في المخزون وتهدف هذه الحسابات الى التمكن من اظهار الانتاج التام ( أو البضائع بفرض البيع ) مقوما بسعر البيع كبيان من بيانات الحسابات الختامية للوحدة ، تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .





## المبحث السادس

### ازدواجية الحساب الختامي

في نهاية كل سنة مالية تستخرج الوحدة الاقتصادية نتيجة نشاط السنة من فائض أو عجز باقفل ومقابلة الموارد والاستخدامات في الحساب الختامي ، وفي العادة يتم تصوير حساب ختامي واحد في نهاية كل سنة مالية ، الا انه في هذا الضدد ، تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، فجلبه مشكلة يمكن ايضاح ابعادها فيما يلي :

١ - خدمة لاهداف المحاسبة القومية يتعين تصوير حساب ختامي على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس نوعي أي طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية ... الخ ، وذلك توفيراً للبيانات بالشكل الذي يمكن من حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها .

٢ - خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامي يتم فيه تبويب الاستخدامات على أساس وظيفي ، أي من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، لكي يمكن تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للموارد والاستخدامات المتعارف عليها في المحاسبة ، اذ بدون تبويب الاستخدامات على أساس وظيفي لا يمكن قياس تكلفة الانتاج ومجمل فائض أو ( عجز ) الانتاج والمتاجرة وأخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجاري .

وقد تمت معالجة هذه المشكلة بالدليل المحاسبي بأسلوب يمكن أن نطلق عليه ازدواجية الحساب الختامي طبقا لما يلي :

١ - تضمين الدليل المحاسبي لحساب ختامي وهو حساب العمليات الجارية (ح/ ٢٨١) ، وهو محاسب نتيجة العيام الذي تقفل فيه حسابات الاستخدامات كما هي مبوبة بالدليل أي على أساس نوعي خدمة لاهداف المحاسبة على المستوى القومي .

٢ - تضمين الدليل المحاسبي في نهايته لحسابات المراقبة لتكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو تكشف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل خارج عن نطاق القيد المزدوج الذي يربط مجموعة الحسابات المالية .

وباستخدام البيانات الناتجة من تحليل الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن للوحدات الاقتصادية ، بجانب حساب العمليات الجارية ، تصوير الحسابات الختامية التقليدية ( حساب الانتاج والمتاجرة وحساب الارباح والخسائر ) يتم فيها بويب الاستخدامات على اساس وظيفي ، الامر الذى يمكن من تحقيق القياس والمقابلة المرحلية المتعارف عليها خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية .

ونركز هنا ان هذه الحسابات الختامية التقليدية تحولت الى حسابات او قوائم احصائية اى خارجة عن نطاق القيد المزدوج .

وخاماً لهذه السمة من المفيد ان نشير الى انه يتعين على الوحدة الاقتصادية اعداد حسابات وقوائم ختامية معينة . وبالمقارنة بينها وبين ما جرى العرف على اعداده طبقاً للمحاسبة التقليدية يمكن تقسيمها الى مجموعتين :

**١ - المجموعة الاولى :** وتشمل الحسابات والقوائم الختامية التقليدية ، وهى « الميزانية » وحسابات « الانتاج والمتاجرة » و « الارباح والخسائر » و « توزيع الارباح » . ويلاحظ ان محتوى هذه القوائم والحسابات من بنود محاسبية وكيفية نبويها طبقاً لمقتضات النظام المحاسبى الموحد يختلف عما جرى عليه العرف بخصوص القوائم والحسابات التقليدية ، وذلك نتيجة لتخطيط الحسابات المالية فى الدليل المحاسبى تخطيطاً يحقق اهداف النظام المحاسبى السابق بيانها .

**٢ - المجموعة الثانية :** وتشمل الحسابات والقوائم التى استحدثتها او اضافها النظام وتتمثل فى « قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية » و « حساب العمليات الجارية » و « قوائم الموازنة النقدية » .

ويلاحظ ان هذه الاضافة لم تكن امراً عفويًا ، بل كانت ضرورية لايجاد الترابط بين القوائم والحسابات الختامية على مستوى الوحدة الاقتصادية والحسابات القومية لكى يسهل عملية تجميع البيانات المحاسبية من مستوى الوحدة الاقتصادية الى المستوى القومى . ونورد فيما يلى الحسابات القومية وما يقابلها بوجه عام من حسابات وقوائم على مستوى الوحدة الاقتصادية .

الحسابات القومية	المقابل على مستوى الوحدة
( ا ) حساب الانتاج	( ا ) المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية
( ب ) حساب التخصيص	( ب ) المرحلة الثانية والثالثة من حساب العمليات الجارية
( ج ) حساب رأس المال	( ج ) قائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية
( د ) جداول التدفقات النقدية	( د ) قوائم الموازنة النقدية

## الفصل الرابع

# بصمات الموازنة النقدية

تبين الموازنة النقدية مصادر مقبوضات ومدفوعات الوحدة الاقتصادية ، وطبقا لنماذج الواردة بالنظام المحاسبى الموحد نجد الموازنة النقدية فى ثلاث قوائم ، وهى :

- ١ - قائمة الموازنة النقدية - مقبوضات .
- ٢ - قائمة الموازنة النقدية - مدفوعات النشاط الجارى .
- ٣ - قائمة الموازنة النقدية - مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى .

واعداد الموازنة النقدية بالاسلوب الذى رسمه النظام المحاسبى ، يمثل المشكلة الرئيسية فى التطبيق ، وليس هنا مجال الخوض فى جوانب هذه المشكلة ، اذ ينحصر هدفنا فى هذا الفصل فى تتبع ما تركته متطلبات اعداد الموازنة من بصمات بالدليل المحاسبى واسلوب التوجيه المحاسبى . اذ ان ذلك يساعد فى تفهم المعالجة المحاسبية للعمليات فى الابواب التالية .

فبخصوص الدليل المحاسبى نلاحظ اولا « التقسيم القطاعى لحساب حقوق والتزامات الوحدة » لكى تتوافر البيانات اللازمة لتحليل التدفقات النقدية على أساس القطاعات الاقتصادية ، ونلاحظ ثانيا بالدليل المحاسبى « تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى لعمليات النشاط الاستثمارى » حتى يمكن تبويب مصادر التدفقات النقدية طبقا لنماذج الموازنة .

ولكى تتحقق وحدة المصدر لاعداد الموازنة النقدية استلزم النظام التوجيه المحاسبى للعمليات طبقا لاسلوب معين يمكن ان نطلق عليه « ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والتزامات » .

من هذا العرض يتضح لنا ان البصمات الرئيسية للموازنة النقدية بالدليل واسلوب التوجيه المحاسبى هى :

- ١ - التقسيم القطاعى لحسابات حقوق والتزامات الوحدة .
- ٢ - تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى للنشاط الاستثمارى .

- ٣ - ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والتزامات .

**أولا - التقسيم القطاعى لحسابات حقوق والتزامات الوحدة :**

لامكان اعداد الموازنة النقدية على أساس قطاعى تم تقسيم حسابات الحقوق والتزامات بالدليل المحاسبى حسب القطاعات الاقتصادية السابق بيانها . وبديهي

ينوقف حدود هذا التقسيم على طبيعة الحساب. المعين ، فمثلا حساب العملاء ، وهو من حسابات حقوق الوحدة ، يمكن تقسيمه الى كافة القطاعات ، ولذا قسمه النظام المحاسبي كما يلي :

عملاء			١٦١
عملاء من القطاع العام		١٦١١	
عملاء من القطاع العام خدمات	١٦١١١		
عملاء من القطاع العام اعمال	١٦١١٢		
عملاء من القطاع الخاص		١٦١٢	
عملاء من القطاع المائلي	١٦١٢١		
عملاء من قطاع الاعمال	١٦١٢٢		
عملاء الخارج		١٦١٣	

## ثانيا - تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى للنشاط الاستثمارى :

بنظرة عامة للدليل الحاسبي نجد ان النظام انتهج اسلوبا عاما وهو تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى لعمليات النشاط الاستثمارى ، ونورد فيما يلى الامثلة لذلك :

١ - تخصيص حساب « موردون د/٢٦١ » لاثبات الدائنية المترتبة على انشاء لاعمال النشاط الجارى والمتمثلة فى شراء المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية والبضائع بغرض البيع ، بينما يخصص حساب « دائنون مختلفون د/٢٧٢ » لاثبات الدائنية المترتبة على نشاط استثمارى اى شراء اصول ثابتة واستثمارات مالية .

٢ - تخصيص حساب « عملاء د/١٦١ » لاثبات المديونية المترتبة على مبيعات النشاط الجارى ، بينما يخصص حساب « مدينون مختلفون د/١٧١ » لاثبات المديونية المترتبة على البيع العرضى للاصول الثابتة او الاستثمارات المالية .

٣ - تحليل حساب « البنك حساب جارى د/١٨٢ » الى حسابين ، « تمويل النشاط الجارى د/١٨٢١ » و « تمويل النشاط الاستثمارى د/١٨٢٢ » . وبالرجوع الى قوائم الموازنة النقدية ، واحدة للمقبوضات واثنين للمدفوعات ، يتضح ما يلى :

١ - لا يستدعى الامر تقسيم جانب المقبوضات فى حساب البنك الى مقبوضات نشاط جارى ونشاط استثمارى . ومعنى ذلك معالجة جميع المقبوضات بجمل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينا .

٢ - يقسم جانب المدفوعات في حساب البنك الى حانتين : الخانة الاولى ونخصص لتمويل النشاط الجارى ، ويقيد بها مدفوعات النشاط الجارى المبينة في القائمة الثانية من قوائم الموازنة النقدية ، وترتبط هذه المدفوعات بسداد الالتزامات المترتبة على الاستخدامات في حساب العمليات الجارية ( د/٣١ و د/٣٢ و د/٣٣ و د/٣٤ و د/٣٥ و د/٣٦ ) ، أما الخانة الثانية فتخصص لتمويل النشاط الاستثمارى وتفيد بها بنود المدفوعات المبينة في القائمة الثالثة من قوائم الموازنة ، وترتبط هذه المدفوعات بالالتزامات المترتبة على الاستخدامات والموارد الرأسمالية . وهذا يعنى معالجة المقبوضات كبحيرة واحدة يتم استخدامها في تمويل كل من النشاط الجارى والاستثمارى .

### ثالثا - ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات :

لكى نتحقق وحدة المصدر لاعداد الموازنة النقدية على اساس قطاعى دون حاجة لتحليل اضافى استلزم النظام المحاسبى ربط التدفقات النقدية ( مقبوضات ومدفوعات ) بحسابات الحقوق والالتزامات ، ولتحقيق ذلك يتعين عند اثبات العمليات اتباع اجراء محاسبى يمكن ان نطلق عليه « تعميم اساس الاستحقاق » ونقصد بهذا التعميم انه فى مجال المعالجة المحاسبية يتعين فى جميع الاحوال :

١ - الفصل بين واقعة استحقاق الاستخدامات وواقعة السداد وقيد كل منهما بقيد مستقل ، ويترتب على هذا الفصل ان تكون العلاقة بين حسابات الاستخدامات وحسابات النقدية علاقة غير مباشرة .

٢ - الفصل بين واقعة استحقاق الموارد وواقعة التحصيل وقيد كل منهما بقيد مستقل ، ويترتب على هذا الاجراء ان تكون العلاقة بين حسابات الموارد وحسابات النقدية علاقة غير مباشرة .

اذ يبنى على هذا الفصل ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات ومن ثم يتم حصر وتحليل المقبوضات والمدفوعات عن طريق هذه الحسابات وليس عن طريق حسابات النتيجة ( استخدامات وموارد ) ، وهى الطريقة التى عرضها النظام المحاسبى لاستخراج الموازنة النقدية مع تحليلها على اساس انقطاعات الاقتصادية .

ونعميم اساس الاستحقاق اجراء محاسبى يتم تطبيقه فى ضوء الهدف منه ، ومن ثم :

١ - يطبق بالنسبة للاستخدامات التى يترقب عليها عمليات دفع ان عاجلا او آجلا ، ويستوى فى ذلك الاستخدامات الجارية مثل شراء مستلزمات سلعية او بضائع يفرض بيعها ، والاستخدامات الرأسمالية والمتمثلة فى شراء عناصر الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .



٢ - يطبق بالنسبة للموارد التي يترتب عليها عمليات تحصيل ان عاجلا او آجلا ، ويستوى في ذلك الموارد الجارية مثل بيع بضائع او انتاج تسام والموارد الرأسمالية والمتمثلة في بيع الاصول الثابتة والاستثمارات المالية .

٣ - ومن ثم لا يطبق بالنسبة للاستخدامات التي لا يترتب عليها مدفوعات مثلا الاهلاك ، والموارد التي لا يترتب عليها مقبوضات مثل الخصم المكتسب .

ومن ابرز الامثلة لايضاح اسلوب نعيم الاستحقاق معالجة كل من المشتريات والمبيعات .

١ - **معالجة المشتريات النقدية :** فاذا فرضنا ان الوحدة اشترت بشيك بضاعة بغرض بيعها بمبلغ ٥٠٠ تقيد العملية بقيددين كما يلي :

( ا ) **قيد واقعة الشراء ( استحقاق الاستخدام ) :**

٥٠٠	من د / مشتريات بغرض البيع	٢٤
٥٠٠	الى د / موردون	٢٦١

( ب ) **قيد واقعة السداد :**

٥٠٠	من د / موردون	٢٦١
٥٠٠	الى د / بنك حساب جارى	١٨٢

٢ - **معالجة المبيعات النقدية :** فاذا فرضنا ان الوحدة باعت جزءا من البضاعة انسابقة بمبلغ ٤٠٠ جنيه بشيك تقيد تلك العملية بقيددين كما يلي :

( ا ) **قيد واقعة البيع ( استحقاق الايراد ) :**

٤٠٠	من د / عملاء	١٦١
٤٠٠	الى د / صافي مبيعات	٤١٨١

( ب ) **قيد واقعة التحصيل :**

٤٠٠	من د / بنك حساب جارى	١٨٢
٤٠٠	الى د / عملاء	١٦١

واتماما للفائدة نعرض فيما يلي بيان بالاستخدامات والموارد الرئيسية للوحدة وحسابات الالتزامات والحقوق المقابلة .



ثانيا - الموارد	حسابات - المقتضى
١ - إيرادات النشاط الجارى :	« هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعي « هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعي « هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعي « هـ / عملاء » مع التقسيم القطاعي
٢ - اعمالات :	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة - اعمالات مستحقة » « هـ / أ.ج.ت. مستحقة - اعمالات مستحقة »
٣ - موارد جارية اخرى :	« هـ / أ.ج.ت. مستحقة - أ.أ. مالية مستحقة » « هـ / أ.ج.ت. مستحقة - فوائد دائنة مستحقة » « هـ / أ.ج.ت. مستحقة - ايجارات دائنة مستحقة » « هـ / أ.ج.ت. مستحقة - إيرادات سنوات سابقة مستحقة » « هـ / أ.ج.ت. مستحقة - تعويضات وغرامات مستحقة »
٤ - موارد رأسمالية :	« هـ / مدينون مختلفون - مدينو بيع اصول » « هـ / مدينون مختلفون - مدينو اهلاك مسندات حكومية » و « هـ / مدينون مختلفون - مدينو بيع اوراق مالية محلية » و « هـ / مدينون مختلفون - مدينو بيع إستثمارات مالية اجنبية »
١ ( بيع انتاج تام ب) إيرادات تشغيل للغير ج) خدمات مبيعة د) بيع بضائع	
١ ( انتاج ب) تصدير	
١ ( إيرادات اوراق مالية ب) فوائد دائنة ج) ايجارات دائنة د) إيرادات سنوات سابقة هـ) تعويضات وغرامات	
١ ( بيع اصول ثابتة ب) بيع استثمارات مالية	

# الفصل الخامس

## الإطار العام للحسابات المالية

تناولنا فيما سبق الإطار العام لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبي ، كما حاولنا تأصيل هذا الدليل بإبراز ما يشكل سماته العامة والخاصة ، وكأمر بديهى ينعكس ذلك فى تصميم المجموعة الدفترية للحسابات المالية من حيث عدد وشكل ومسميات الدفاتر ، ولا نهدف فى هذا الفصل الى تصميم مجموعة دفترية أو اننعرض لشكل الحسابات تحقيقا لاغراض الموازنة ، اذ نؤجل ذلك الى طبعة خاصة .

الهدف من هذا الفصل هو تناول الخطوط العامة أو الاطار العام للحسابات المالية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي ، وأهم ما يلاحظ فى هذا الفصل اننا لم نلتزم بمستويات الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبي ( عام ومساعد وفرعى وجزئى وتحليلى وتفصيلى ) اذ أن هذا الالتزام يعقد المجموعة الدفترية ، وانما حاولنا باستخدام المفهوم الاعتبارى للحساب العام تطويع الدليل المحاسبي الى مستويين من الحسابات ( عام ومساعد ) ، الامر الذى يؤثر فى عدد الحسابات العامة ويحقق تبسيط المعالجة والتوجيه المحاسبي .

ونتناول فيما يلى مقومات الحسابات المالية وهى المستندات واليوميات ودفاتر الاستاذ ، ونختتم هذا الفصل ببيان الترابط أو العلاقات بين هذه المقومات .

### اولا - المستندات :

المستندات هى مصادر القيود المحاسبية اذ انها تمكن المحاسب من القياس الكمي والقيمي للعمليات المختلفة الخاصة بالوحدة الاقتصادية : ففاتورة المبيعات مثلا تمكن من تحديد الكمية المباعة من كل صنف بالاضافة الى التعبير القيمي أى قياس ايراد المبيعات بالنسبة لكل صنف .

والمستندات ذات صلة مباشرة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ، فبالتوجيه المحاسبي لفاتورة المبيعات يجعل حساب العميل لدينا وحساب المبيعات على مستوى الاصناف دائما .

على انه يجب الا يتبادر الى الذهن ان كل المستندات تعتبر مصادر للقيود المحاسبية بمعناه المعروف فجزء من مستندات الوحدة تؤدي وظيفة اصدار امر أو تعليمات للقيام بعمل شئ معين . فاصدار امر انتاجى هو بمثابة امر لمركز أو مراكز

معينة بانتاج كمية محددة من منتج معين ، ومن الواضح أن اصدار هذا المستند لا يؤدي بالتبعية الى قيد محاسبى ، الا أن ارسال صورة من هذا الامر الى ادارة التكاليف يعنى اصدار التعليمات الى هذه الادارة بتتبع تكاليف هذا الامر ، كما أن تنفيذه يؤدي بالتبعية الى اصدار سلسلة من المستندات مثل اذن الصرف الخاصة والتي تكون مصادر القيود المحاسبية لتتبع تكاليف هذا الامر .

وينطبق ما سبق على مستندات اخرى مثل طلب الشراء اذ ان تتبع الدورة المستندية لتنفيذ هذا الطلب يؤدي الى ورود فاتورة من المورد تكون مصدر للقيد المحاسبى بجعل حساب الصنف او الاصناف المشتراة مدينا وحساب المورد دائنا . ومن زاوية الاطراف المتعلقة بالمستندات يمكن تقسيمها الى نوعين ، النوع الاول هو المستندات الخارجية اى التى تصدر نتيجة لتعامل الوحدة الاقتصادية مع الغير مثل فواتير المشتريات والمبيعات واشعارات الخصم والاضافة ، والنوع الثانى هو المستندات الداخلية اى التى ينحصر استخدامها فى الوحدات التنظيمية المكونة للوحدة الاقتصادية او نتيجة للعمليات بينها مثل قوائم الاجر وطلبات الشراء واذون صرف المواد .

## ثانياً - اليومية :

نظرة لكثرة وتنوع عمليات الوحدة الاقتصادية يتم اثباتها فى يوميات متعددة يطلق عليها اليوميات المساعدة ، وهذه اليوميات تقوم بوظيفة التسجيل النوعى لعمليات الوحدة ، وبعبارة اخرى فان اليومية المساعدة هى يومية نوعية تخصص لاثبات نوع معين من العمليات حتى يمكن معرفة ملخص او مجموع هذا اليومية لاثباته فى اليومية العامة ( او المركزية ) فى نهاية كل فترة محاسبية ( عادة شهر ) .

والتخصيص النوعى امر حيوى فى التخطيط المحاسبى لما له من فوائد نخص بالذكر منها :

١ - تزويد ادارة الوحدة بالبيانات الدورية مثل مجموع المشتريات من المستلزمات السلعية والبضائع بغرض البيع او المبيعات او ملخص المستلزمات السلعية المنصرفة ، وذلك كل فترة دورية .

٢ - ايجاد حلقة اتصال بين دفاتر الاستاذ المساعد والحسابات الاجمالية المقابلة فى دفتر الاستاذ العام ، اذ ان القيود المحاسبية لهذه الملخصات او المجاميع هى مصدر تكوين الحسابات الاجمالية فى الاستاذ العام .

وتبعاً لتحليل وتبويب عمليات الوحدة الاقتصادية نجد ان اليوميات المساعدة تنحصر عادة فى الآتى :

١ - يومية المقبوضات والمنفوعات	٤ - يومية مصادر المبالغ
٢ - يومية المبيعات	٥ - يومية التسويات الاخرى
٣ - يومية إيرادات النشاط الجارى	



واذا كانت هذه هي اليوميات المساعدة الرئيسية لمليس هناك ما يمنع من امساك يوميات أخرى ، اذ ان معيار تخصيص يومية لنوع معين من العمليات هو مدى تكرارها فعلى سبيل المثال تثبت عملية استلام اوراق القبض من العملاء عادة في يومية التسويات الاخرى ، ولكن اذا زاد تعامل الوحدة في اوراق القبض يكون من الافضل تخصيص يومية لاوراق القبض لاثبات استلام هذه الاوراق .

ونورد فيما يلى شرحا موجزا لوجه استخدام كل يومية من اليوميات اسبق ذكرها .

**١ - يومية المقبوضات والمدفوعات :** تخصص هذه اليومية لاثبات جميع العمليات النقدية ، فيخصص جانبها المدين لاثبات المقبوضات مع تحليل مصادرها ، ويخصص جانبها الدائن لاثبات المدفوعات مع تحليل عناصرها . ويمكن تخصيص يومية لاثبات المقبوضات وأخرى لاثبات المدفوعات .

وتثبت المدفوعات الضئيلة القيمة في يومية السلفة المستديمة على ان تضع الوحدة الاقتصادية اللائحة التى تنظم هذه السلفة من ناحية مبلغها ودورية الاستعاضة وأوجه الصرف منها ، وعند استعاضة السلفة تعالج المدفوعات محاسبيا كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك ، لذلك لا يستخرج من يومية السلفة المستديمة قيد دورى لاثباته فى اليومية العامة كما هو الحال بالنسبة لليوميات الاخرى ، وانما تعتبر كاذن توجيه يرفق باذن استعاضة السلفة ويتم اثباته فى يومية المدفوعات فى تاريخ الاستعاضة .

**٢ - يومية المشتريات :** تستخدم هذه اليومية فى اثبات كافة مشتريات المستلزمات السلعية التى تودع بالمخازن سواء تم شراؤها بالنقد أم بالأجل وسواء بم شراؤها من السوق المحلية أو الخارجية ، كما تستخدم أيضا فى اثبات كافة المشتريات بغرض البيع .

**٣ - يومية إيرادات النشاط الجارى :** تستخدم هذه اليومية فى اثبات استحقاق إيرادات النشاط الجارى الممنثلة فى مبيعات الانتاج التام وإيرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ومبيعات البضائع بغرض البيع .

**٤ - يومية صادر المخازن :** تستخدم هذه اليومية فى اثبات اذون صرف المستلزمات السلعية على اختلاف انواعها من المخازن للمراكز المختلفة بالوحدة الاقتصادية ، كما يثبت بها المستلزمات المرتجعة من المراكز الى المخازن على ان يتم الاثبات بالمداد الاحمر أو بين الاقواس حتى يمكن التوصل الى صافى المستلزمات السلعية المستخدمة فى نهاية الفترة المحاسبية .

**٥ - يومية التسويات الاخرى :** قد يطلق على هذه اليومية يومية العمليات الاخرى ، فهى تستخدم لاثبات العمليات التى ليست لها يومية خاصة ، وفيما يلى بيان بأهم العمليات التى تثبت فى هذه اليومية :

أ ( قيود استحقاق الاجور واستحقاق المستلزمات السلعية التي لا يمكن تخزينها أو التي تشتري للاستخدام مباشرة ، واستحقاق المستلزمات الخدمية . واستحقاق المصروفات التحويلية الجارية ، واستحقاق التحويلات الجارية التخصيصية .

ب ( قيود استحقاق الموارد فيما عدا إيرادات النشاط الجارى نظرا لتخصيص يومية لاثبات استحقاق هذه الإيرادات .

ج / قيود استحقاق شراء وبيع عناصر الأصول الثابتة والاستثمارات المالية .

د ( العمليات الخاصة باستلام اوراق القبض وتظهيرها ، وكذلك العمليات الخاصة باثبات نشأة اوراق الدفع .

و، نهاية كل فترة دورية ( عادة كل شهر ) يثبت مجموع كل يومية مساعدة في مسند قيد للاثبات في اليومية العامة والترحيل الى الاستاذ العام .

### ثالثا - دفاتر الاستاذ :

بجانب اليوميات نشتمن المجموعة الدفترية على دفاتر الاستاذ ، دفتر الاستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعد ، وقبل أن نبين هيكل ومحتوى هذه الدفاتر نقول ان الرقابة المحاسبية تستدعى أن يكون أسلوب الترحيل الى دفاتر الاستاذ كما يلى :

١ - يتم الترحيل الى دفاتر الاستاذ المساعد من اذن التوجيه المحاسبى لمستندات القيد الأصلية .

٢ - يتم الترحيل الى دفتر الاستاذ العام من مستندات قيود اجمالى النيومات المساعدة .

١ - **دفتر الاستاذ العام :** هذا الدفتر هو وعاء الحسابات العامة ، وسبق أن بينا أن اقتصار هذا الدفتر على هذه الحسابات كما هى واردة بالدليل المحاسبى يعقد المجموعة الدفترية ، فتبسيطا للمجموعة الدفترية اقترحنا ان يمسك دفتر استاذ عام يضم حسابات عامة بمفهوم اعتبارى طبقا لمعيارين معينين (١) .

وطبقا لهذين المعيارين يقترح أن تكون الحسابات العامة لكل من الأصول والخصوم والاستخدامات والموارد كما بالجدول الآتي :

م.د	اسم الحساب	م.د	اسم الحساب
١٤١	اقراض للخارج طويل الاجل		الأصول
١٤٢	اقراض محلى طويل الاجل	١١١	أراضى
١٥١	استثمارات فى سندات حكومية	١١٢	مبانى وانشاءات
	استثمارات فى أوراق مالية	١١٣	آلات ومعدات
١٥٢	محلية	١١٤	وسائط نقل وانتقال
١٥٣	استثمارات اجنبية	١١٥	عدد وادوات
١٦١١١	عملاء قطاع عام خدمات	١١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١٦١١٢	عملاء قطاع عام اعمال	١١٧	ثروة حيوانية ومائية
١٦١٢١	عملاء قطاع خاص عائلى	١١٨	نفقات ايرادية مؤجلة
١٦١٢٢	عملاء قطاع خاص اعمال	١٢١	تكوين سلفى
١٦١٣	عملاء الخارج	١٢٢	اتفاق استثمارى
١٦٢١	أوراق قبض قطاع عام	١٣١١١	مخزن (١) الخامات الرئيسية
	أوراق قبض قطاع خاص	١٣١١٢	مخزن الخامات المساعدة
١٦٢٢١	عائلى	١٣١٢	مخزن الوقود
	أوراق قبض قطاع خاص	١٣١٣١	مخزن قطع الغيار وموارد الصيانة
١٦٢٢٢	اعمال	١٣١٣٢	مخزن المواد والمهمات والمتنوعة
١٦٢٣	أوراق قبض خارجية		مخزن مواد التعبئة والتغليف
١٦٣	مدينون متنوعون	١٣١٤١	المستهلكة
١٧١	مدينون مختلفون		مخزن مواد التعبئة والتغليف
١٧٢	ارصدة مدينة اخرى	١٣١٤٢	المتداولة
	ايرادات جارية وتخصيصية	١٣١٥	مخزن المخلفات
١٧٣	مستحقة	١٣٢	مخزون (١) انتاج غير تام
١٨١١	صندوق الادارة	١٣٣	مخزون انتاج تام
١٨١٢	صندوق الفروع	١٣٤	بضائع لدى الغير
١٨١٣	سلف مستندية	١٣٥	مخزون بضائع بفرض البيع
١٨٢١	بنك تمويل النشاط الجارى		اعتمادات مستندية لشراء
١٨٢٢	بنك تمويل النشاط الاستثمارى	١٣٦	بضائع
	بنك ودائع لاجل او باخطار		حركة الانتاج التام بسعر
١٨٣	سابق	١٣٧	البيع

(١) نفضل استخدام اصطلاح « مخزن » بالنسبة لعناصر المخزون التى تخضع للمعالجة المحاسبية على أساس اثبات حركتها خلال العام ، واستخدام اصطلاح « مخزون » للعناصر التى تتم تسويتها فى نهاية العام فى حسابات التغير فى المخزون طبقا لنسائج الجرد .

اسم الحساب	رقم	اسم الحساب	رقم
الخصوم		أرباح مبيعات تخص أعوام لاحقة	٢٧٢٢
رأس مال مملوك		أرصدة دائنة متقومة	٢٧٢٣
مساهمة الحكومة ( تسدد )	٢١١	مصرفات جارية وتخصيصية مستحقة	٢٧٤
احتياطي قانوني	٢١٢		
احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٢١١	الاستخدامات	
احتياطي تمويل المشروعات	٢١٢		
الاستثمارية	٢٢٢		
احتياطي عام	٢٢٤	أجور نقدية	٢١١
احتياطي سداد مساهمة الحكومة	٢٢٥	مزايا عينية	٢١٢
احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٢٢٦	تأمينات اجتماعية	٢١٢
احتياطيات أخرى	٢٢٧	مستلزمات سلعية	٢٢
( مع فتح حساب لكل نوع )		مستلزمات خدمية	٢٣
فاتح مرحل	٢٢٨	مشتريات بفرض البيع	٢٤
مخصص املاك	٢٢١	رسوم جبرية عن المستخدم	٢٥١١
( مع التحليل حسب النوع )		رسوم انتاج	٢٥١٢
مخصص الضرائب المتنازع عليها	٢٢٢	حصيلة الخزنة	٢٥١٣
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٢٣	ضرائب أخرى	٢٥١٤
مخصصات أخرى	٢٢٤	املاك	٢٥٢
( مع فتح حساب لكل نوع )		( مع التحليل حسب النوع )	
قروض محلية طويلة الاجل	٢٤١	ايجارات فعلية	٢٥٣
قروض خارجية طويلة الاجل	٢٤٢	فرق الايجار المحسوب	٢٥٤
سحب على المكشوف	٢٥١	فوائد محلية	٢٥٥
قروض قصيرة الاجل بضمان	٢٥٢	فوائد خارجية	٢٥٦
جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية	٢٥٣	فرق الفوائد المحسوبة	٢٥٧
موردو القطاع العام خدمات	٢٦١١١	فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج	
موردو القطاع العام اعمال	٢٦١١٢	التام	٢٥٨
موردو القطاع الخاص	٢٦١٢	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع	
موردو الخارج	٢٦١٣	تغير في البيع	٢٥٩
أوراق دفع محلية	٢٦٢١	تغير في البيع	٢٦١
أوراق دفع خارجية	٢٦٢٢	اعانات للتغير	٢٦٢
دائنون متنوعون	٢٦٣	تعويضات وغرامات	٢٦٣
دائنو توزيعات - حصة الدولة	٢٦٤١	خسائر رأسمالية	٢٦٤
دائنو توزيعات - حصة المساهمين	٢٦٤٢	مصرفات سنوات سابقة	٢٦٥
دائنو توزيعات - حصة العاملين	٢٦٤٣	ديون معدومة	٢٦٦
دائنو توزيعات - حصص أخرى	٢٦٤٤	مخصصات ( بخلاف مخصصات	
الانتاج التام تحت البيع	٢٧١	الاملاك )	٢٦٧
دائنسون مختلفون	٢٧٢	ضرائب عقارية	٢٦٨
دائنون بمبالغ مستقطعة من		ضرائب دخلية	٢٦٩
العاملين	٢٧٣١		

م.د	اسم الحساب	م.د	اسم الحساب
٤١٥	مخلفات انتاج		الموارد
٤١٦	اعانات انتاج	٤١١	صافي مبيعات انتاج تام
٤١٧	اعانات تصدير	٤١٢	تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
٤١٨	ايرادات اوراق مالية		فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج
٤١٩	فوائد دائنة	٤١٣	النسبة
٤٢٠	ايجارات دائنة	٤١٤	تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة
٤٢١	ارباح رأسمالية	٤١٥	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٤٢٢	ايرادات سنوات سابقة	٤١٦	ايرادات تشغيل للغير
٤٢٣	تعويضات وغرامات	٤١٧	خدمات بمساحة
٤٢٤	ايرادات متنوعة	٤١٨	صافي مبيعات بضائع بفرض البيع
٤٢٥	فرق الاجل المحسوب		تغير مخزون بضائع بفرض البيع
٤٢٦	فرق الفوائد المحسوبة	٤١٨٢	بالتكلفة
			فرق تقويم التغير في مخزون بضائع
		٤١٨٣	بفرض البيع

٢ - دفاتر الاستاذ المساعد : بجانب دفتر الاستاذ العام يتعين امساك مجموعة من دفاتر الاستاذ المساعد ويرجع ذلك الى الاسباب الآتية :

( أ ) بالنسبة لحساب الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وحسابات النتيجة يستلزم الأمر تحليلها الى المستوى الوارد بالدليل المحاسبي .

( ب ) بالنسبة لحسابات المخزون تستدعى اجراءات التخطيط والرقابة تتبع الحركة واستخراج الارصدة على مستوى كل صنف في كل مخزن .

( ج ) بالنسبة لحسابات الحقوق والالتزامات تستدعى اجراءات التحصيل والسداد امساك حساب على مستوى كل شخص طبيعي او معنوي .

وكأمر بديهي يمسك عدد من دفاتر الاستاذ المساعد بقدر الحسابات الاجمالية بدفتر الاستاذ العام ، وعلى سبيل المثال نذكر من دفاتر الاستاذ المساعد سجل الاصول الثابتة ودفاتر استاذ المخازن ودفاتر استاذ العملاء والموردين .

ولكى يمكن اعداد موازين مراجعة فرعية على اساس المجاميع تتضمن كل من دفاتر استاذ العملاء والموردين حساب يخصص لاثبات عمليات التعامل بالنقد مع الوحدة الاقتصادية ، فمثلا بالنسبة لدفتر استاذ موردي القطاع العام اعمال يخصص حساب يسمى « حساب موردي قطاع عام اعمال - نقدا » لاثبات استحقاق وسداد عمليات شراء البضائع والمستلزمات السلعية والخدمية نقدا من هذا القطاع .



## رابعاً - الترابط بين مقومات الحسابات المالية :

بينما فيما سبق مقومات الحسابات المالية وهى المستندات واليوميات ( عامة ومساعدة ) ودفاتر الاستاذ ( عام ومساعد ) ، ونبين فيما يلى العلاقة او كيفية الترابط بين هذه المقومات فى شكل توضيحى ( انظر الصفحة التالية ) ، ومن هذا الشكل تتبين العلاقات الآتية :

**١ - العلاقات بين المستندات وكل من دفاتر الاستاذ المساعد واليوميات المساعدة :** تقيد العمليات اولا بأول من واقع المستندات فى الحسابات التحليلية فى دفاتر الاستاذ المساعد ، وطبقا لمبدأ التخصيص النوعى يثبت كسل نوع معين من المستندات مرة أخرى فى اليومية المساعدة للحصول فى نهاية كل فترة محاسبية على مجموع كل نوع من العمليات مبوباً بالشكل الذى تتطلبه حاجيات الادارة واهداف النظام المحاسبى .

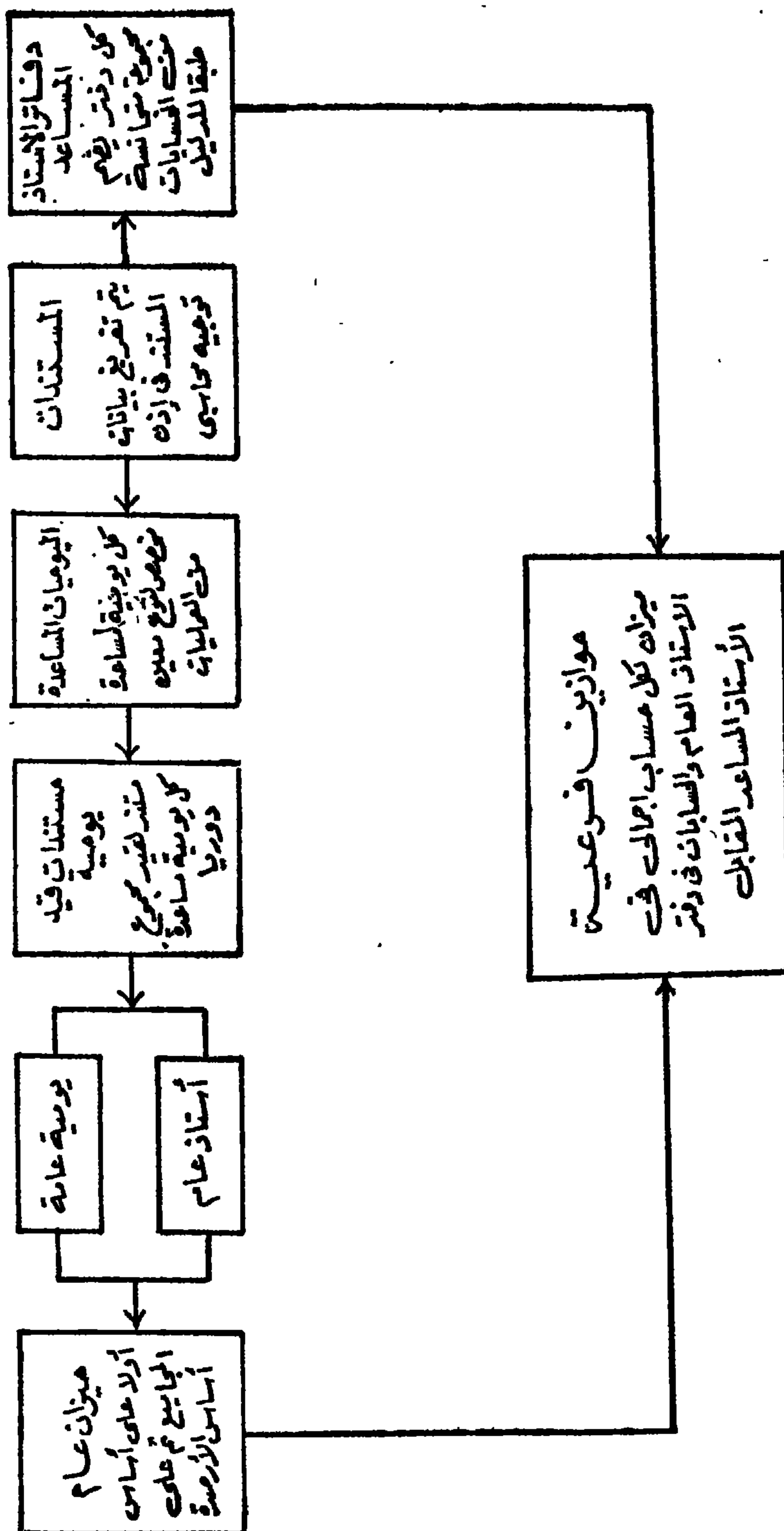
وعادة يتم تفريغ بيانات المستند فى « اذن توجيه محاسبى » ، لماذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام انتاج تام صنف س بمبلغ ٥٠٠ جنيه فانه يتم تفريغ محتويات الفاتورة فى اذن التوجيه التالى :

شركة ... ..				
اذن توجيه محاسبى رقم ...				
التاريخ / /				
م.د	بيان	مساعد	لسه	مبلغ
١٦١١٢ ( ١ ) × ×	من د/ عملاء قطاع علم اعمال شركة ... ..	٥٠٠		٥٠٠
٤١١ ٤١١٢	الى د/ صافى مبيعات انتاج تام اجمالى مبيعات صنف س ( فاتورة رقم ٥٠٠٠ )	٥٠٠	٥٠٠	

ويراعى فى تصميم اذن التوجيه تخصيص خانة « مساعد » لاستخدامها لتحليل كل من المبالغ المدينة والدائنة ليتمكن الترحيل منها الى الحسابات فى دفاتر الاستاذ المساعد ، كما يراعى عند التوجيه المحاسبى ان يبدأ كل جزء من القيد بالحساب العام طبقاً للمفهوم الاعتبارى السابق بيانه .

(١) رقم حساب العميل فى دفتر استاذ عملاء قطاع علم اعمال .

## العلاقة بين مقومات الحسابات المالية



وطبقا للعلاقة بين المستندات وكل من دفاتر الاستاذ المساعد واليوميات المساعدة يستخدم اذن التوجيه السابق كما يلي :

( ا ) الترحيل الى حساب العميل ( شركة ... ) في دفاتر استاذ عملاء القطاع العام اعمال .

( ب ) الترحيل الى حساب صافي مبيعات صنف س ( خانة اجمالي مبيعات ) في دفتر اسناد تحليل الموارد .

( ج ) الاثبات في يومية ايرادات النشاط الجارى في خاتنى « عملاء قطاع عام اعمال » و « صافي مبيعات انتاج تام » .

٢ — العلاقة بين اليوميات المساعدة وكل من اليومية العامة والاستاذ العام :  
في نهاية كل فترة محاسبية يحرر لمجموع كل يومية مساعدة « اذن يومية عامة » ،  
ويستخدم هذا الاذن في الاثبات في اليومية العامة والترحيل الى دفتر الاستاذ العام .

واذا اخذنا كمثال يومية ايرادات النشاط الجارى يكون اذن القيد في نهاية كل فترة محاسبية كما يلي ( المبالغ افتراضية ) :

شركة ... ..			
اذن قيد يومية ايرادات النشاط الجارى			
		التاريخ / /	
د.م	بيان	له	منه
٤٦١١١	من د/عملاء قطاع عام خدمات		٢٠٠٠
١٦١١٢	من د/عملاء قطاع عام اعمال		٢٧٠٠٠
١٦١٢١	من د/عملاء قطاع خاص عاقل		٢٠٠٠
١٦١٢٢	من د/عملاء قطاع خاص اعمال		٢٨٠٠٠
١٦١٣	من د/عملاء الخارج		١٠٠٠٠
٤١١	الى د/صافي مبيعات انتاج تام	٦٢٠٠٠	
٤١٦	الى د/ايرادات تشغيل للغير	٢٠٠٠	
٤١٧	الى د/خدمات مباحة	٧٠٠٠	
٤١٨١	الى د/صافي مبيعات بضائع	٨٠٠٠	
( مجموع اليومية من شهر ... )			

وطبقا للعلاقة بين اليوميات المساعدة وكل من اليومية العامة ودفتر الاستاذ العام يستخدم الاذن السابق كما يلي :

١ ( الاثبات فى اليومية العامة .

ب) الترحيل الى الحسابات المختلفة فى دفتر الاستاذ العام .

٣ - العلاقة بين دفتر الاستاذ العام ودفاتر الاستاذ المساعد : تتمثل هذه العلاقة فى اشمال دفتر الاستاذ العام على الحسابات الاجمالية . ففى نهاية كل فترة يتم اعداد ميزان مراجعة بين كل حساب اجمالى والحسابات التحليلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل . وموازن المراجعة بصفة عامة ترتكز على مبادئ :

١ ( مبدأ القيد المزدوج : وطبقا له تحلل كل عملية الى طرفين ، طرف مدين وطرف دائن . ويترتب على هذا المبدأ أن مجموع ما يثبت فى الجوانب المدينة من كافة الحسابات يجب أن يتساوى مع ما يثبت فى الجوانب الدائنة منها ، وهذا هو أساس الميزان العام أى على مستوى الاستاذ العام .

ب) مبدأ التخصيص النوعى لعمليات الوحدة : يؤدى تطبيق هذا المبدأ - كما سبق أن ذكرنا - الى استخدام يوميات مساعدة يخصص كل منها لنوع معين من العمليات ، وهذا هو أساس الموازنة الفرعية بين الحسابات الاجمالية ودفاتر الاستاذ المساعد .

يتضح من ذلك أن هناك نوعان من الموازين ، ميزان عام أى على مستوى حسابات الاستاذ العام ، وميزان فرعى أى بين كل حساب اجمالى فى دفتر الاستاذ العام والحسابات التحليلية فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل . وكل نوع من هذه الموازين يمكن أن يتم على أساس المجاميع أو على أساس الارصدة ، وينطبق ذلك على الميزان العام كما يلى :

على أساس المجاميع

مجموع الجوانب المدينة لحسابات الاستاذ العام

=

مجموع الجوانب الدائنة لهذه الحسابات

=

مجموع جانبى اليومية العامة

ب) على أساس الارصدة :

مجموع الارصدة المدينة لحسابات الاستاذ العام

=

مجموع الارصدة الدائنة لهذه الحسابات

وتنطبق أيضا طريقتا المجاميع والارصدة على الميزان الفرعى لكل حساب اجمالى فى الاستاذ العام كما يلى :

( ا ) على اساس المجاميع :

**مجموع الجانب المدين لكل حساب اجمالى**

=

**مجموع الجوانب المدينة للحسابات التحليلية  
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل**

و

**مجموع الجانب الدائن للحساب الاجمالى**

=

**مجموع الجوانب الدائنة للحسابات التحليلية  
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل**

( ب ) على اساس الارصدة :

**رصيد كل حساب اجمالى**

=

**مجموع ارصدة الحسابات التحليلية  
فى دفتر الاستاذ المساعد المقابل**

وعمليا يتم اعداد الموازين اولا على اساس المجاميع ثم على اساس الارصدة  
للاسباب الآتية :

( ا ) تضيق نطاق المراجعة الحسابية فى حالة عدم التوازن ، فاذا توازنت  
الجوانب المدينة فى الميزان الفرعى ولم تتوازن الجوانب الدائنة فان  
المراجعة تنصب فقط على القيود فى هذه الجوانب . اما اذا اعدت  
الموازين على اساس الارصدة مباشرة فلن عدم التوازن سيؤدى الى  
مراجعة جميع القيود فى الجانبين .

( ب ) بالنسبة للميزان العام يمكن الاستدلال على صحة اى مجموع مدين او  
دائن بتساويه مع مجموعة اليومية العامة ، الامر الذى لا يتيسر فى حالة  
الاقتصار على الميزان على اساس الارصدة .

وبهذا العرض الموجز للاطار العام للحسابات المالية يكون هدفنا بصفة  
خاصة فى الابواب الاربع المقبلة هو التوجيه المحاسبى اى المعالجة المحاسبية  
للعمليات المتعلقة بكل من حسابات الأصول والخصوم والاستخدامات والموارد  
مع ايضاح القواعد الخاصة بكل معالجة فى ضوء السمات التى تعرضنا لها  
سابقا .



# الباب الثاني

## حسابات الأصول

### تقديم الباب - الاطار العام لتبويب الأصول بالدليل :

يمثل الأصل بصفة عامة طاقة خدمية ، وقد تكون الخدمات النى يؤديها الأصل طويلة الاجل كما هو الحال فى الأصل الثابت ، وقد تكون قصيرة الاجل كما هو الحال فى عناصر المخزون ، كما قد تتمثل الأصول فى نقدية أو حقوق نقدية للوحدة قبل الغير .

وطبقا للأسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة يتم تبويب الأصول من زاوية درجة سيولتها أى الى « أصول ثابتة » و « أصول متداولة » ، وهذا النوع من التبويب يلبى احتياجات الإدارة على مستوى الوحدة الاقتصادية فى معرفة كيفية تمثيل مواردها فى « رأس مال ثابت » و « رأس مال عامل أو متداول » كما أنه يمكن من معرفة « القدرة على الدفع » أى قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها .

ولكن يتم تبويب الأصول بالدليل المحاسبى الى حسابات « أصول ثابتة د/ ١١ » « مشروعات تحت التنفيذ د/ ١٢ » و « مخزون د/ ١٣ » و « اقراض طويل الاجل د/ ١٤ » و « استثمارات مالية د/ ١٥ » و « مدينون د/ ١٦ » و « حسابات مدينة مختلفة د/ ١٧ » و « نقدية بالصندوق وبالبفوك د/ ١٨ » .

وبنذارة فاحصة لهذا التبويب نجد أنه مبنى على أساس اقتصادى بهدف ربط هذا التبويب بقائمة الموارد والاستخدامات الرأس مالية التى تقابل حساب رأس المال على المستوى القومى ، فطبقا لهذا الأساس الاقتصادى يتم نبويب الأصول الى نوعين رئيسيين :

**١ - أصول تمثل التكوين العينى للثروة :** وهذه الأصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، وتنعكس هذه الأصول بالدليل المحاسبى فى ثلاث مجموعات محاسبية وهى « الأصول الثابتة » و « المشروعات تحت التنفيذ » و « المخزون » ، فالأصول الثابتة تعبر عن الطاقة الانتاجية المعدة للانتاج والمستغلة بالوحدة الاقتصادية ، والمشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة والاعداد ، والمخزون يمثل بصفة خاصة عناصر المستلزمات السلعية التى تستخدم فى استغلال الطاقة وناتج هذا الاستغلال سواء اكان فى شكل انتاج تام أو غير تام .



وهذه الأصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، فالتغير فى هذه الأصول ، بجانب اعتباره تغيرا فى أصول الوحدة الاقتصادية ، يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى .

**٢ - أصول تمثل حقوق مالية أو نقدية :** وتنعكس هذه الأصول فى الدليل المحاسبى فى مجموعات محاسبية ، وهى « الاقراض طويل الاجل » و « الاستثمارات المالية » و « المدينون » و « الحسابات المدينة المختلفة » و « النقدية بالصندوق وبالبنوك » .

وطبقا للمفاهيم الاقتصادية تنتمى هذه الأصول الى منطقة يطلق عليها عادة منطقة الاقراض ، فالتغير فى هذه الأصول لا يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى ، انما يعتبر من قبيل التحويلات الرأسمالية أى مجرد تحويلا لقيم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وهذا بالرغم من اعتبار ذلك تغيرا فى أصول الوحدة الاقتصادية دون تفرقة بينه وبين التغير فى الأصول من النوع الاول .

ونخصص هذا الباب لشرح حسابات الأصول ، وفى ضوء الاطار العام لتبويب هذه الحسابات بالدليل نقسمه الى ثلاث فصول كما يلى :

<b>الفصل الاول :</b>	<b>الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ</b>
<b>الفصل الثانى :</b>	<b>المخزون</b>
<b>الفصل الثالث :</b>	<b>حسابات الأصول الاخرى</b>



## الفصل الأول

# الأصول الثابتة والمشتروعات تحت التنفيذ

استحدث النظام المحاسبي حساب مشروعات تحت التنفيذ لحصر تكاليف الطاقة ( الأصول الثابتة ) في دور الاعداد والتكوين ، ونظرا لارتباط المعالجة المحاسبية لهذا الحساب بالأصول الثابتة فقد فضلنا شرحها معا في هذا الفصل ، ونقسمه الى المباحث الآتية :

<b>المبحث الأول :</b> تبويب عناصر الأصول الثابتة
<b>المبحث الثاني :</b> القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة
<b>المبحث الثالث :</b> المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة



## المبحث الأول

### تبويب عناصر الأصول الثابتة

#### أولا - حساب ١١ - أصول ثابتة :

عرف النظام الأصول الثابتة بأنها « عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة ، ملموسة أو غير ملموسة ، مقتناة أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التصوير ، بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات إنتاج » ، وتنقسم الأصول الثابتة الى الحسابات المساعدة الآتية :

١١١	أراضي	١١٥	عسدد وأدوات
١١٢	مباني وإنشاءات ومرافق	١١٦	الثقل ومعدات مكاتب
١١٣	آلات ومعدات	١١٧	ثروة حيوانية ومائية
١١٤	وسائط نقل وانتقال	١١٨	نفقات إيرادية مؤجلة

#### ثانيا - حساب ١٢ - مشروعات تحت التنفيذ :

هذه المشروعات تشمل الاستثمارات في مشروعات الخططة والتي لم تنكامل بعد ، فهذا الحساب يمثل تكاليف الطاقة ( الأصول الثابتة ) في دور الاعداد والتكوين ، وينقسم الى حسابين مساعدين هما حساب « تكوين سلعى د / ١٢١ » وحساب « انفاق استثمارى د / ١٢٢ » .

١ - حساب ١٢١ - تكوين سلعى : يحمل هذا الحساب بما استثمر في المشروعات تحت التنفيذ مقابل سلع ( اصول ) وردت للوحدة أو مشغولات داخل الوحدة ، وكأمر بديهي يتضمن ذلك تكلفة الخدمات المتعلقة بهذه السلع والمشغولات .

وهذا الحساب ينقسم الى حسابات فرعية بحسب انواع الاصول الثابتة فى دور التكوين كما يلى :

١٢١١	اراضى	١٢١٥	معدات وادوات
١٢١٢	مبانى وانشاءات ومرافق	١٢١٦	اثاث ومعدات مكاتب
١٢١٣	آلات ومعدات	١٢١٧	ثروة حيوانية ومائية
١٢١٤	وسائل نقل وانتقال	١٢١٨	نفقات ايرانية مؤجلة

٢ - حساب ١٢٢ - اتفاق استثمارى : يحمل هذا الحساب بتكلفة ما استثمر فى المشروعات دون ان يرد مقابله سلع او مشغولات .

وهذا الحساب ينقسم الى حسابين فرعيين هما حساب « دفعات مقدمة د / ١٢٢١ » وحساب « اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة د / ١٢٢٢ » .



## المبحث الثانى

### القواعد الخاصة بعناصر الاصول الثابتة

بدراسة النظام المحاسبى يتضح انه وضع اسسا وقواعد تتعلق بتقويم وتبويب عناصر الاصول الثابتة والمروعات تحت التنفيذ وكيفية معالجتها محاسبيا ، وهذه القواعد يمكن ابرازها فيما يلى :

#### اولا - تحديد عناصر تكلفة الاصل الثابت :

طبقا للقواعد العامة تشمل هذه العناصر جميع النفقات الراسمالية المتعلقة بشراء واقتناء وانشاء الاصل الثابت حتى يصبح معدا للاستعمال للفرض الذى اشترى من اجله . وتشتمل تلك التكلفة - كما جاء النظام - على ثلاث عناصر رئيسية :

١ - تكلفة شراء الاصل محليا ، أو تكلفة شرائه « فوب » أو « سيف » حسب التعاقد .

٢ - مصروفات الاقتناء ، ومصروفات التركيب المتمثلة فى اجور المهندسين والعمال واتعاب الخبراء وغيرها .

٣ - قيمة القواعد التي يثبت عليها الأصل والانشاءات اللازمة لتركيبه .

ويستبعد من تكلفة الأصل الثابت « التكاليف المباشرة لتمويل الأصول الثابتة » ، وهي تتمثل في الفوائد وفروق العملة ومصروفات الائتمان ، اذ تعتبر هذه التكاليف - طبقا للنظام - « نفقات ايرادية مؤجلة » الى ان تبدأ الأصول في الانتاج ، وبعدها تعتبر « نفقات ايرادية » تتحمل بها الفترة المالية . وهذا الاستبعاد يتفق ومفهوم « موضوعية التكلفة » أى عدم توقف تكلفة الأصل على السياسة التمويلية التي تتبعها الوحدة الاقتصادية ازاء اقتنائه .

### ثانيا - تحليل حسابات الأصول الثابتة :

باستعراض الدليل المحاسبى نجد ان الحسابات المساعدة للأصول الثابتة قد تم تحليلها الى حسابات فرعية وجزئية وتحليلية وذلك الى الحد الذى يتناسب وطبيعة كل من هذه الأصول ، وهذه الحسابات تعكس تحليل الحسابات المساعدة للأصول من زوايا ثلاث .

١ - التحليل من زاوية الغرض من استعمال الأصل : يستلزم النظام تحليل الحسابات المساعدة للأصول من زاوية الغرض من استعمالها او اقتنائها ، فمثلا يتم تحليل حساب « اراضى ح / ١١١ » كما يلى :

٢١١١	اراضى للاستغلال الزراعى ( معاصيل )
١١١٢	اراضى للاستغلال الزراعى ( هذائق وبساتين )
١١١٣	اراضى بنىء
١١١٧	اراضى فضاء للتشوين
١١١٨	اراضى فضاء

وكمثال آخر يتم تحليل حساب « آلات ومعدات ح/ ١١٣ » من هذه الزاوية كما يلى :

١١٣١	آلات نشاط انتاجى
١١٣٢	آلات خدمات ومرافق

٢ - التحليل من زاوية سوق او مصدر الحصول على الأصل : قد يتم شراء او اقتناء بعض الأصول من السوق المحلى او عن طريق الاستيراد ، فبالنسبة لهذه الأصول يتعين - حسب مقتضيات النظام - تحليل حساباتها حسب سوق او مصدر الحصول عليها ، فمثلا يتم تحليل حساب « آلات نشاط انتاجى - ح/ ١١٣١ » كما يلى :

١١٣١١	آلات مشتقاة من السوق المحلى
١١٣١٢	آلات مستوردة

ويبدو أن الحكمة من هذا التحليل هي توفير البيانات التي تمكن من بيان مدى اعتماد الاقتصاد القومى على الاصول الثابتة المستوردة .

وفى هذا المجال لا تعتبر جنسية الاصل معيارا للتفرقة بين الاصول المشتراة من السوق المحلية والمستوردة . اذ تقتصر صفة « مستوردة » على الاصول التي تستوردها الوحدة مباشرة او عن طريق وكيل بالعمولة . فاذا اشترت الوحدة اصلا ثابتا سبق استيراده بواسطة وحدة اخرى فانه يعتبر بالنسبة لها اصلا مشترى من السوق المحلى .

**٣ - التحليل من زاوية بنود تكلفة الاصل :** علاوة على ما سبق يتعين بيان مكونات تكلفة الاصل ويستوى فى ذلك الاصول المشتراة من السوق المحلى او المستوردة ، فمثلا يتم تحليل تكلفة « آلات مشتراة من السوق المحلى ج/ ١١٣١١ » كما يلى :

١١٣١١١	ثمن شراء آلات من السوق المحلى
١١٣١١٢	تكاليف اخرى

ويلاحظ أن النظام لم يحدد المقصود من « ثمن الشراء من السوق المحلى » ، اذ يختلف هذا الثمن باختلاف شروط التسليم أى محل الوحدة الاقتصادية ( المشتري ) او محل البائع . وبعبارة اخرى هل تعتبر تكاليف نقل الاصول الثابتة من ضمن « ثمن الشراء » ، او من « التكاليف الاخرى » .

اما بالنسبة للاصول المستوردة فقد حدد النظام مكونات تكاليفها تحديدا قاطعا فى ثلاث بنود وهى « القيمة فوب » و « رسوم جمركية » و « تكاليف اخرى » . وبناء على ذلك اذا تم شراء اصول ثابتة على اساس « القيمة سيف » فانه من المتعين - طبقا للنظام - فصل رسوم الشحن والتأمين البحرى من هذه القيمة من واقع الفاتورة او على اساس حكمى و اضافتها لبند « تكاليف اخرى » . واذا اخذنا حساب « آلات مستوردة د/ ١١٣١٢ » كمثال نجد انه يحلل الى الحسابات التحليلية الآتية :

١١٣١٢١	القيمة فوب
١١٣١٢٢	رسوم جمركية
١١٣١٢٣	تكاليف اخرى

**ثالثا - توسيط حساب مشروعات تحت التنفيذ :**

من الناحية العامة يمر الاصل الثابت - حتى يتم اصداره للاستعمال - بالمراحل التالية :

١ - **مرحلة التعاقد :** قد يصاحب هذه المرحلة دفع مبلغ مقدم أو فتح اعتماد مستندى في حالة الاستيراد . وتقيد هذه المبالغ على حساب « انفاق استثمارى د/١٢٢ » .

٢ - **مرحلة استلام الاصل :** عندما يرد الاصل للوحدة تقيد تكلفته على حساب « تكوين سلعى د/١٢١ » مع اقفال حساب « انفاق استثمارى » ، وتحمل تكاليف اعداد الاصل على الحساب الاول .

٣ - **مرحلة استخدام الاصل :** عند البدء فى استخدام الاصل تحمل تكلفته على حساب الاصل المعين ( آلات ومعدات مثلا ) مع اقفال حساب « تكوين سلعى » .

**رابعا - تخصيص حسابات لاثبات التزامات وحقوق الوحدة المترتبة على شراء وبيع الاصول الثابتة :**

ومن السمات العامة للنظام تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى واخرى للنشاط الاستثمارى . فبالنسبة لشراء الاصول الثابتة ( وهو نشاط استثمارى ) يعين نوسيط حسابات الالتزامات الآتية :

١ - حساب « دائنون مختلفون - دائنو شراء اصول جديدة د/ ٢٧٢١ » .  
٢ - حساب « دائنون مختلفون - دائنو شراء اصول قائمة ( قديمة ) د/٢٤١١ » .

٣ - حساب « قروض محلية طويلة الاجل - لشراء اصول جديدة د/٢٤١١ » .

٤ - حساب « قروض محلية طويلة الاجل - لشراء اصول قائمة د/٢٤١٢ » .

٥ - حساب « قروض خارجية طويلة الاجل - لشراء اصول د/٢٤٢١ » .  
ويلاحظ ان سداد هذه الالتزامات يتم عن طريق حساب « بنك حساب جارى - تمويل النشاط الاستثمارى د/١٨٢٢ » .

وبالنسبة لبيع الاصول الثابتة يتعين توسيط « مدينون مختلفون - مدينو بيع اصول د/١٧١١ » .

**خامسا - التمييز عند الشراء بين الاصول الجديدة والقديمة :**

يتعين طبقا لمتطلبات النظام التمييز - عند الشراء - بين الاصول الجديدة والقديمة لاسباب نبرزها فيما يلى :

١ - تحسب معدلات الاهلاك للاصول المشتراة قديمة على اساس ١٥٪ من معدلات اهلاك الاصول المشتراة جديدة .



٢ - الأصول المشتراة جديدة تعتبر اضافة لرأس المال القومي ، وذلك بخلاف الأصول المشتراة قديمة فلا تعدو أن تكون تحويلات رأسمالية بين الوحدات الاقتصادية أى لا يترتب عليها اضافة لرأس المال القومي .

ومن النقاط الأساسية التى يجب مراعاتها للتمييز بين الأصول الجديد والقديمة ما يلى :

١ - يقتصر التمييز بين الأصول الجديدة والقديمة على التفرقة بين حسابات الالتزامات المترتبة على شرائها ( كما سبق ان بينا ) ، دون أن يمتد ذلك الى تحليل أو تبويب حسابات الأصول ذاتها .

٢ - الأصول الثابتة القديمة المشتراة من الخارج تعتبر فى حكم الأصول الجديدة لانه يترتب على شرائها اضافة لرأس المال القومي .

٣ - تكلفة الاراضى المشتراة تتكون من عنصرين :

( أ ) ثمن شراء الأرض : وبقدر هذا العنصر لا يعدو الأمر ان يكون تحويلا رأسماليا بين الوحدات ، ومن ثم يعالج كأصول مشتراة قديمة ( قائمة )

( ب ) مصروفات التهيئة للاستخدام مثل مصروفات التمهيد والتعبيد وهذا العنصر يعتبر اضافة لرأس المال القومي ، ومن ثم يعالج محاسبي كأصول مشتراة جديدة .

**سادسا - اعتبار الاراضى أصلا ثابتا على الدوام :**

قد تشتري الوحدة الاراضى لاستخدامها فى نشاطها الاقتصادي ، فى هذه الحالة لا مجال لمناقشة اعتبار هذه الاراضى أصلا ثابتا ، ولكن قد تشتري الاراضى للتجار فيها ، وفى هذه الحالة ايضا يتعين طبقا لمقتضيات النظام - وخلافا للقواعد المحاسبية - اعتبار الاراضى أصلا ثابتا ، أى ان الاراضى تعتبر طبقا للنظام من الأصول الثابتة ويسنوى فى ذلك شرائها للاستخدام أو للتجار فيها .

**سابعا - اعتبار النفقات الايرادية المؤجلة من الأصول الثابتة :**

وهى النفقات ذات الطبيعة الايرادية ولكن تستفيد من خدماتها أكثر من سنة مالية . وقد حدد النظام مكونات هذه النفقات واعتبرها من الأصول الثابتة ومن ثم تخضع لقاعدة الاهلاك ، وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

١ - ١١٨١/هـ - مصروفات تأسيس : وتتمثل فى التكاليف اللازمة لتأسيس الوحدة أى تواجد شخصيتها المعنوية .

٢ - ١١٨٢/هـ - تجارب بدء التشغيل : ويحمل هذا الحساب بتكاليف التجارب التى تجريها الوحدة قبل بدء التشغيل .

٣ - د/١١٨٣ - أبحاث : ويحمل هذا الحساب بتكلفة الدراسات والأبحاث قبل بدء التشغيل .

٤ - د/١١٨٤ - مستندات فنية : ويحمل هذا الحساب بتكاليف الحصول على الوثائق والمستندات الفنية كالتصميمات الهندسية وحقوق الاختراع .

٥ - د/١١٨٥ فوائد سابقة على بدء التشغيل : وتتمثل في الفوائد التي تتحملها الوحدة حتى تاريخ بدء التشغيل .

٦ - د/١١٨٦ - حملة اعلانية : ويحمل بنفقة الاعلان التي تستفيد منها اكثر من فترة مالية مثل الحملة الاعلانية المرتبطة بتقديم منتج جديد ، ومن ثم يخرج من نطاق هذا الحساب الاعلان الدورى والتذكيرى اذ يحمل على حساب مستلزمات خدمية .

وقبل صدور النظام المحاسبى كانت هذه النفقات تعتبر من الاصول الوهمية او الارصدة المدينة الأخرى .



## المبحث الثالث

### المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة

هذا المبحث مخصص للمعالجة المحاسبية لاقتناء واعداد وتهيئة الأصول الثابتة ، ويشمل ذلك ما يلى :

- ١ - شراء الأصول الثابتة محليا .
- ٢ - شراء الأصول الثابتة من الخارج .
- ٣ - اعداد وتهيئة الأصول الثابتة .

ونرجى المعالجة المحاسبية لتخريد وبيع الأصول الثابتة لحين التعرض لموضوع الاهلاك فى الفصل الخاص بهذا الموضوع .

## الفروع الأول

### شراء الأصول الثابتة محليا

قد يسبق استلام الاصول الثابتة دفع مبالغ ، ولا يجوز تحميل هذه المبالغ مباشرة على حساب « دائنون مختلفون » ، اذ أفرد فى الدليل المحاسبى حساب « نفقات مقدمة د/١٢٢١ » لاثبات هذه المبالغ ، وطبقا لذلك يكون تسلسل القيسود المحاسبية كما يلى :

## ١ - الدفعة المقدمة :

### ١ ( استحقاق الدفعة المقدمة :

١٢٢	من د/انفاق استثماري
١٢٢١	دفوعات مقدمة
٢٧٢	الى د/دائون مختلفون
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة
٢٧٢٢	دائنو شراء اصول قائمة

### ب) سداد الدفعة :

٢٧٢	من د/دائون مختلفون
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة
٢٧٢٢	دائنو شراء قائمة
١٨٢٢	الى د/بنك تمويل النشاط الاستثماري

## ٢ - استلام الاصل :

١٢١	من د/تكوين سلمي
×××	( حسب نوع الاصل )
١٢٢	الى د/انفاق استثماري
١٢٢١	دفوعات مقدمة
٢٧٢	الى د/دائون مختلفون (١)
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة
٢٧٢٢	دائنو شراء اصول قائمة

وعند سداد المستحق يجعل حساب دائنين بخطين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الاستثماري دائنا .

هذا وقد يتم شراء الاصول الثابتة مقابل قروض ، ولا تختلف المعالجة المحاسبية في هذه الحالة عما سبق بيانه مع ملاحظة توسط حساب « قروض طويلة الاجل د/٢٤ » مع التحليل اللازم .

(١) وذلك بالرصيد بعد خصم الدفعة المقدمة .

## المثال الأول ( شراء اراضى ) :

تعاقدت احدى شركات القطاع العام على شراء اراضى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية على ان تدفع ٢٠٪ من هذا المبلغ مقدما والباقي يسدد عند استلام الاراضى ، وقد دفعت الشركة مقدم الثمن بشيك . وقد تم تسليم الاراضى للشركة ودفعت باقى ثمنها بشيك . كما دفعت مصروفات التسجيل التى بلغت ٤٠٠ جنية بشيك .

والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى علما بأنه لم يتم بعد تهيئة الاراضى للاستعمال .

رقم	بيان	مساعد	له	منه
١٢٢	من هـ/انفاق استثمارى			٤٠٠٠
١٢٢١	دفعتك مقدمة	٤٠٠٠		
٢٧٢	الى هـ/دائنون مختلفون		٤٠٠٠	
٢٧٢٢	دائنو شراء اصول قائمة	٤٠٠٠		
	( استحقاق الدفعة المقدمة لشراء اراضى )			
٢٧٢	من هـ/دائنون مختلفون			٤٠٠٠
٢٧٢	دائنو شراء اصول قائمة	٤٠٠٠		
١٨٢٤	الى هـ/بنك تمويل النشاط الاستثمارى		٤٠٠٠	
	( سداد الدفعة المقدمة بشيك رقم ... )			
١٢٣	من هـ/تكوين سلعى			٢٠٠٠٠
١٢٣١	اراضى	٢٠٠٠٠		
١٢٢	الى هـ/انفاق استثمارى		٤٠٠٠	
١٢٢١	دفعتك مقدمة	٤٠٠٠		
٢٧٢	الى هـ/دائنون مختلفون		١٦٠٠٠	
٢٧٢٢	دائنو شراء اصول قائمة	١٦٠٠٠		
	( استلام الاراضى واستحقاق باقى الثمن )			
٢٧٢	من هـ/دائنون مختلفون			١٦٠٠٠
٢٧٢٢	دائنو شراء اصول قائمة	١٦٠٠٠		
١٨٢٤	الى هـ/بنك تمويل النشاط الاستثمارى		١٦٠٠٠	
	( سداد باقى ثمن الاراضى بشيك رقم ... )			

م.ب	بيان	مساعد	لـه	منه
١٢١	من د/تكوين سلمى			٤٠٠
١٢١١	اراضى	٤٠٠		
٢٧٢	الى د/دائون مختلفون		٤٠٠	
٢٧٢١	دائون شراء اصول جديدة	٤٠٠		
	( استحقاق مصروفات تسجيل الاراضى )			
٢٧٢	من د/دائون مختلفون			٤٠٠
٢٧٢١	دائون شراء اصول جديدة	٤٠٠		
١٨٢٢	الى د/بنك تمويل النشاط الاستثمارى		٤٠٠	
	( سداد مصروفات التسجيل بشيك رقم ... )			

### المثال الثانى (شراء اصول ثابتة بخلاف الاراضى ) :

تعاقدت إحدى شركات القطاع العام مع شركة النصر للسيارات على شراء خمس سيارات ركوب بالشروط الآتية :

١ - سعر السيارة ٤٠٠٠ جنيه .

٢ - يدفع وقت التعاقد ٣٠٪ من الثمن والباقى قرض يسدد بعد ثلاث سنوات من استلام السيارات .

فإذا علمت أن الشركة استلمت السيارات ، ودفعت الضرائب عليها وقدرها ٢٠٠ جنيه نقداً من صندوق الإدارة ، وبدأت فى استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى .

م.د	بيان	مضافة	ل.د	م.د
١٢٢	من هـ / اتفاق استثماري			٦٠٠
١٢٢١	دفعات مقدمة	٦٠٠		
٢٧٢	الى هـ / دائنون مختلفون		٦٠٠	
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة	٦٠٠		
	( استحقاق الدفعة المقدمة لشراء سيارات )			
٢٧٢	من هـ / دائنون مختلفون			٦٠٠
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة	٦٠٠		
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثماري		٦٠٠	
	( سداد الدفعة المقدمة بشيك رقم ٠٠٠ )			
١٢١	من هـ / تكوين سلمي			٢٠٠٠
١٢١٤	وسائل نقل وانتقال	٢٠٠٠		
١٢٢	الى هـ / اتفاق استثماري		٦٠٠	
١٢٢١	دفعات مقدمة	٦٠٠		
٢٤١	الى هـ / قروض محلية طويلة الاجل		١٤٠٠	
٢٤١١	لشراء اصول جديدة	١٤٠٠		
	( استلام السيارات وقيد باقي الثمن كقرض )			
٢٥١٤	من هـ / ضرائب اخرى			٢٠٠
٢٦٣	الى هـ / دائنون متنوعون		٢٠٠	
٢٦٣٢٢٣	مصلحة الضرائب - ضرائب اخرى	٢٠٠		
	( استحقاق الضريبة على سيارات الركوب )			
٢٦٣	من هـ / دائنون متنوعون			٢٠٠
٢٦٣٢٢٣	مصلحة الضرائب - ضرائب اخرى	٢٠٠		
١٢١٤	الى هـ / صندوق الادارة		٢٠٠	
	( سداد الضريبة على السيارات نقدا )			
١١٤	من هـ / وسائل نقل وانتقال			٢٠٠٠
١٢١	الى هـ / تكوين سلمي		٢٠٠٠	
١٨١١	وسائل نقل وانتقال	٢٠٠٠		
	( البدء في استخدام السيارات )			



## **الفرع الثاني**

### **شراء الأصول الثابتة من الخارج**

#### **تبويب حساب الاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة :**

في حالة استيراد أصول ثابتة يفتح حساب « اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة د / ١٢٢٢ » لاثبات ونجميع تكلفة هذه الأصول حتى وصولها لمخازن الوحدة . وطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبي ينقسم هذا الحساب الى :

١ - حساب ١٢٢٢١ - اعتمادات مستندية : يبين هذا الحساب تكلفة الأصول المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائي بالمخازن ، وذلك بدون الرسوم الجمركية .

٢ - حساب ١٢٢٢٢ - رسوم جمركية : يخصص هذا الحساب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق .

#### **القواعد الخاصة بالاعتمادات المستندية لشراء أصول ثابتة :**

١ - تخصيص هذا الحساب لعمليات استيراد الأصول الثابتة : اما عمليات استيراد المستلزمات السلعية والبضائع بفرض البيع فقد خصص لها النظام حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع د / ١٣٦ » ، وذلك تمشيا مع السمة العامة للنظام وهي التفرقة بين عمليات النشاط الاستثماري وعمليات النشاط الجاري .

٢ - فصل الرسوم الجمركية في حساب خاص : يستفاد من تبويب حساب الاعتمادات لشراء أصول ثابتة فصل الرسوم الجمركية وتحملها على حساب « رسوم جمركية د / ١٢٢٢٢ » ، وذلك لان هذه الرسوم وان كانت تعتبر من بنود التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية الا انها لا تعتبر كذلك على المستوى القومي . ويلاحظ ان هذا الأسلوب متبع أيضا بالنسبة لحساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع د / ١٣٦ » .

٣ - استخدام حساب جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية : قد لا تخصم قيمة الاعتمادات كليا او جزئيا من حساب الوحدة الاقتصادية لدى البنك ، ولكن يقوم البنك بالتمويل الكلي او الجزئي للاعتماد بمنح الوحدة تسهيلا ائتمانيا معينا ، وفي هذه الحالة نرى استخدام حساب « جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية د / ٢٥٣ » .

ويلاحظ ان النظام — في صدد شرحه لهذا الحساب — اشار الى استخدامه بخصوص تمويل « اعتمادات مستندية لشراء بضائع د / ١٣٦ » ، ولم يتعرض لموضوع تمويل « اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة د / ١٢٢٢ » ، وليس هناك مفر من استخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الاعتمادات من النوع الاخير بواسطة البنك .

### المعالجة المحاسبية للاعتمادات المستندية :

١ — فتح الاعتماد المستندي وسداد قيمته من الحساب الجارى :  
بفرض ان الوحدة الاقتصادية فتحت اعتمادا مستنديا لدى أحد بنوك القطاع العام لحساب أحد موردي الخارج وسددت قيمته كليا أو جزئيا ، فيقيد استحقاق ما تقرر سدادها باذن التوجيه الآتى :

١٢٢٢	من د / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة
١٢٢٢١	اعتمادات مستندية
٢٧٢	الى د / دائنون مختلفون
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة

ويقيد سداد أى خصم قيمة الاعتماد كليا أو جزئيا من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « دائنون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

واذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتماني باذن التوجيه الآتى :

١٢٢٢	من د / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة
١٢٢٢١	اعتمادات مستندية
٢٥٢	الى د / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتماني يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ، ويثبت ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٥٢	من د / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
١٨٢٢	الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى

**٢ - عمولة ومصرفات البنك :** يقيّد استحقاق عمولة ومصرفات البنك الخاصة بالاعتماد باذن التوجيه الآتى :

١٢٢٢	من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة
١٢٢٢١	اعتمادات مستندية
٢٧٢	الى هـ / دائنسون مختلفون
٢٧٢١	دائنو شراء اصول جديدة

ويقيّد خصم هذه العمولة والمصرفات من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « دائنسون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

**٣ - استحقاق الرسوم الجمركية عند وصول الأصول وسدادها :** يقيّد استحقاق هذه الرسوم باذن التوجيه الآتى :

١٢٢٢	من هـ / اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة
١٢٢٢١	رسوم جمركية
٢٦٣	الى هـ / دائنسون متنوعون
٢٦٣٣١	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على اصول ثابتة

واذا تم سداد هذه الرسوم لمصلحة الجمارك بشيك فان ذلك يثبت باذن التوجيه الآتى :

٢٦٣	من هـ / دائنسون متنوعون
٢٦٣٣١	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على اصول ثابتة
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثمارى

اما اذا تم تسوية الرسوم المستحقة من الامانات السابق دفعها وتحميلها على حساب « مدينون متنوعون - مصلحة الجمارك - امانات هـ / ١٦٣٣ » (١) ، فيتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٦٣	من هـ / دائنسون متنوعون
٢٦٣٣١	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على اصول ثابتة
١٦٣	الى هـ / مدينون متنوعون
١٦٣٣	مصلحة الجمارك - امانات

(١) انظر حساب « مدينون متنوعون » فى المبحث الثالث - الفصل الثالث من هذا الباب .

٤ - مصروفات الأصول : مثل مصاريف نقلها الى مخازن الوحدة الاقتصادية ، يفترض أن هذا النقل تم بواسطة شركة قطاع عام كمتعهد للنقل فان ذلك يتم باذن التوجيه الآتى :

١٢٢٢	من د / اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة
١٢٢٢١	اعتمادات مستندية
٢٧٢	الى د / دائنون مختلفون
٢٧٢١	دائنو شراء أصول جديدة

ويقيد السداد كما هو معروف بجعل حساب « دائنون مختلفون » لدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

٥ - وصول الأصول وإضافتها للمخازن : يقيد وصول الأصول وإضافتها للمخازن باذن التوجيه الآتى :

١٢١	من د / تكوين سلمى ( مع التحليل حسب نوع الأصول )
١٢٢٢	الى د / اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة
١٢٢٢١	اعتمادات مستندية
١٢٢٢٢	رسوم جبركية

وفي حالة وصول الأصول الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات يراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة .

مثال :

تعاقبت احدى شركات القطاع العام مع احد الموردين بالخارج على استيراد ١٠ آلات متجانسة من آلات النشاط الانتاجى بالشروط الآتية :

١ - ثمن الآلة الواحدة ٤٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ - ان يتم ارسال ستة آلات خلال شهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد بالمستحق ( ٤٠٠٠٠ جنيه ) لحساب المورد وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى وذلك علاوة على عمولة البنك ومصروفاته التى بلغت ٢٠٠٠ جنيه .

وقد وصلت ستة آلات ودفعت الشركة بخصوصها ٨٠٠٠ جنيه رسوم  
جمركية و ٤٠٠ جنيه تأمين وشحن لمخازن الشركة .

والمطلوب قيود اليومية لاثبات هذه العمليات كما تظهر بأذن التوجيه  
المحاسبى .

بيــــــــان	مساعد	له	منه
من د / اعتمادات م . لشراء ا . ثابتة اعتمادات مستندية	٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠
الى د / دائنون مختلفون دائنو شراء اصول جديدة	٤٢٠٠٠	٤٢٠٠٠	
( فتح اعتماد مستندى رقم ... لشراء آلات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وعمولة ومصرفات البنك وقدرها ٢٠٠٠ جنيه )			
من د / دائنون مختلفون دائنو شراء اصول جديدة	٤٢٠٠٠		٤٢٠٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى ( خصم قيمة الاعتماد وعمولة ومصرفات البنك - اشعار خصم رقم ... )		٤٢٠٠٠	
من د / اعتمادات م . لشراء ا . ثابتة رسوم جمركية	٨٠٠٠		٨٠٠٠
الى د / دائنون متنوعون مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على ا . ثابتة ( استحقاق الرسوم الجمركية - قسيمة رقم ... )	٨٠٠٠	٨٠٠٠	
من د / دائنون متنوعون مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على ا . ثابتة	٨٠٠٠		٨٠٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى ( سداد الرسوم الجمركية - شيك رقم ... )		٨٠٠٠	

منه	ليه	مساعد	بيان
٤٠٠		٤٠٠	من هـ / اعتمادات م . شراء ا . ثابتة اعتمادات مستندية
٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	الى هـ / دائنون مختلفون دائنو شراء اصول جديدة
			( استحقاق مصروفات التأمين والشحن )
٤٠٠		٤٠٠	من هـ / دائنون مختلفون دائنو شراء اصول جديدة
٤٠٠	٤٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثماري
			( سداد مصروفات التأمين والشحن - شيك رقم ... )
٣٣٦٠٠		٣٣٦٠٠	من هـ / تكوين سلمي آلات ومعدات
	٣٣٦٠٠	٢٥٦٠٠	الى هـ / اعتمادات م . شراء ا ثابتة اعتمادات مستندية
		٨٠٠٠	رسوم جمركية
			( تكاليف ستة آلات مستوردة اودعت بالمخازن - اشعار استلام رقم ... )

ونلاحظ على الحل ان تكاليف الآلات التي وصلت قد حسبت طبقا لما يلي :

$$\text{قيمة الاعتماد ( } 6 \times 4000 \text{ )} = 24000$$

$$\text{عمولة ومصروفات البنك ( } \frac{6}{10} \times 2000 \text{ )} = 1200$$

$$\begin{aligned} \text{رسوم جمركية} &= 8000 \\ \text{تأمين وشحن} &= 400 \end{aligned}$$

$$\text{اجمالي التكاليف} = 33600$$

وقيد مبلغ ٢٥٦٠٠ جنيه لحساب « اعتمادات مستندية » ومبلغ ٨٠٠٠ جنيه  
لحساب « رسوم جمركية » .

ويلاحظ ان حساب الاعتمادات المستندية لشراء اصول ثابتة لازال مدينسا بمبلغ ١٦٨٠٠ جنيه ، وهو يمثل تكلفة اربع آلات لم تصل بعد ، وتمثل فيما يلى :

$$\begin{array}{rcl}
 & & \text{قيمة الاعتماد ( ٤٠٠٠ x ٤ )} \\
 ١٦٠٠٠ = & & \{ \\
 & & \text{عمولة مصروفات البنك ( ٢٠٠٠ x \frac{1}{10} )} \\
 ٨٠٠ = & & \\
 \hline
 ١٦٨٠٠ = & & \text{اجمالى التكاليف}
 \end{array}$$

### الفصل الثالث

#### اعداد وتهيئة الاصول الثابتة

بعد استلام او وصول عناصر الاصول الثابتة يتم اعداد وتهيئة الاصول الثابتة ، وهذا قد يتم بواسطة اجهزة الوحدة او بواسطة الغير .

١ - بواسطة اجهزة الوحدة : قد يتم الاعداد والتهيئة داخليا اى بواسطة اجهزة الوحدة ، فيصدر اوامر شغل خاصة ، ويعالج الامر اجرائيا ومحاسبيا كمشفولات داخلية طبقا للآطار التالى (١) .

أ ( ) يمسك فى قسم التكاليف دفتر استاذ مساعد المشغولات يضم حسابات او بطاقات لحصر تكلفة كل مشغولة من الاستخدامات المختلفة .

ب ( ) بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل تكاليف المشغولات على الاستخدامات المختلفة اى دون تفرقة بين الاستخدامات الخاصة بهذه المشغولات والاستخدامات الخاصة بالانتاج بغرض البيع .

ج ( ) بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المشغولات فى دفتر الاستاذ المساعد يمكن حصر تكلفة العمليات الرأسمالية وتكلفة كل مشغولة داخلية .

د ( ) عند اتمام كل مشغولة يخطر قسم التكاليف الحسابات المالية بتكلفة انتاجها . وطبقا لهذه الاخطارات يتم اثبات المشغولات الداخلية التامة المتمثلة فى اعداد وتهيئة الاصول الثابتة كما يلى :

(١) لمزيد من التفاصيل انظر البحث الخاص بالمشغولات الداخلية فى البحث الرابع - الفصل الاول - الباب الخامس .



١٢٦	من هـ / تكوين سسلى ( مع بيان الأصل والتحليل اللازم )
٤١٥	الى هـ / مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

٢ - بواسطة الغير : وقد يتم الاعتماد والتهيئة بواسطة الغير ، فتقيد التكاليف في هذه الحالة من واقع المستندات كما يلى :

١٢١	من هـ / تكوين سسلى ( مع بيان الأصل والتحليل اللازم )
٢٧٢	الى هـ / دائرون مختلفون
٨٧٢١	دائرو شراء اصول جديدة

وعند تسديد المستحقات للغير يجعل حساب « دائرون مختلفون » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الاستثمارى » دائنا .

وعند البدء في استخدام الاصول الثابتة يتعين اخطار ادارة الحسابات بذلك لتقيد التكاليف على حسابات الاصول المختلفة مع التحليل اللازم .

### مثال :

نفرض في المثال السابق ان تهيئة واعداد الآلات الست السابق استيرادها قد تكلف مايلى :

١ - ٢٠٠٠ جنيه بواسطة اجهزة الوحدة ، وذلك طبقا لخطارات قسم التكاليف .

٢ - ١٠٠٠ جنيه بواسطة الغير ، وذلك طبقا للمستندات المقدمة منهم ، ولم يسدد هذا المبلغ بعد .

فاذا علمت ان الآلات قد بدء في استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

بيان	مساعد	له	منه
من هـ / تكوين سسلى آلات ومعدات	٢٠٠٠		٢٠٠٠
الى هـ / مشغولات داخلية تامة ( تكاليف اعداد الآلات طبقا لخطار التكاليف رقم ... )		٢٠٠٠	

منه	له	مساهم	ييسلن
١٠٠٠		١٠٠٠	من هـ / تكوين سسلى آلات ومعدات
	١٠٠٠	١٠٠٠	الى هـ / داتسون مختلفون داتسو شراء اصول جديدة ( تكاليف اعداد الآلات بواسطة القير بفاتورة رقم ... )
٣٦٦٠٠		٣٦٦٠٠	من هـ / آلات ومعدات الى هـ / تكوين سسلى آلات ومعدات ( البدء فى استخدام الآلات طبقا لخطط رقم ... )

●●●

## الفصل الثانى

# المخزون

تقوم الوحدات الاقتصادية التى تمارس نشاطا صناعيا بشراء المستلزمات السلعية ( الخامات وما فى حكمها ) وايداعها بالمخازن ، وبديهي يعقب ذلك سحب هذه المستلزمات وتشكيلها فى مراحل انتاجية متعاقبة تشكيلا يؤدي فى النهاية الى خلق منتج او منتجات تامة يتم بيعها بواسطة الوحدة . وفى ختام كل سنة مالية يتبقى لدى الوحدة انتاج غير تام ومنتجات تامة لم يتم بيعها حتى ذلك التاريخ ، اما الوحدات التى تمارس نشاطا تجاريا فتتخصص فى حركة البضائع بها فى عملية الشراء والتخزين ثم البيع .

وقد تقوم الوحدة ، بغض النظر عن طبيعة نشاطها ، بشراء ما يلزمها من مستلزمات سلعية او بضائع من الاسواق الخارجية عن طريق فتح الاعتمادات المستندية .

هذا وقد تقوم الوحدة بارسال بعض المستلزمات السلعية للغير لاجراء عمليات تشغيله ، او ارسال بضائع للغير لاي سبب كان مثل بيعها لحساب الوحدة مقابل عمولة .

من هذا العرض يمكن ادراك انواع حسابات المخزون التى حددها النظام المحاسبى الموحد ، وهى حسابات « مخازن مستلزمات سلعية د / ١٣١ » و « مخزون انتاج غير تام د / ١٣٢ » و « مخزون انتاج تام د / ١٣٣ » و « بضائع لدى الغير د / ١٣٤ » و « مخزون بضائع بغرض البيع د / ١٣٥ » و « اعتمادات مستندية لشراء بضائع د / ١٣٦ » و « حركة الانتاج التام بسعر البيع د / ١٣٧ » .

ويفضل استخدام اصطلاح « مخزن » للحساب الذى يمثل حركة المواد لاساكه بطريقة الجرد الدفترى المستمر ، فرصيد الحساب فى تاريخ معين يمثل تكلفة المواد بالمخزن فى ذلك التاريخ ، اما اصطلاح « مخزون » فيستخدم بالنسبة للحساب الذى يثبت فيه نتائج الجرد الفعلى للمخزون ، ويقم تسويته فى نهاية العام باستخدام حساب التغير فى المخزون .

وفي ضوء قيوب حسابات المخزون بالدليل المحاسبي نقسم هذا الفصل الى  
المباحث الآتية :

**المبحث الأول :** مخازن المستلزمات السلعية

**المبحث الثاني :** مخزون الانتاج التام وغير التام  
والبضائع بفرض البيع

**المبحث الثالث :** بضائع لدى الغير

**المبحث الرابع :** الاعتمادات المستندية لشراء البضائع

**المبحث الخامس :** حركة الانتاج التام بسعر البيع



## المبحث الأول

### مخازن المستلزمات السلعية

هذا البحث مخصص للجوانب المحاسبية الخاصة بحساب « مخازن المستلزمات  
السلعية د / ١٣١ » ، ونقسمه تبعاً لما يلي :

- ١ - تبويب مخازن المستلزمات السلعية .
- ٢ - القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية .
- ٣ - المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية .

### الفصل الأول

#### تبويب مخازن المستلزمات السلعية

ينقسم مخزن المستلزمات السلعية الى عدة مخازن بحسب انواع هذه  
المستلزمات كما يلي :

**أولاً - حساب ١٣١١ - مخزن الخامات :**

يظهر هذا الحساب حركة الخامات التي تستخدمها الوحدة في نشاطها  
الانجالي ، وينقسم الى حسابين جزئيين كالآتي :

مخزن الخامات الرئيسية	١٣١١١
مخزن الخامات المساعدة	١٣١١٢

## ثانيا - حساب ١٣١٢ - مخزن الوقود :

يظهر هذا الحساب حركة الوقود بأنواعه المختلفة ، مثل الفحومات والمواد البترولية وغير ذلك .

## ثالثا - حساب ١٣١٣ - مخزن قطع الغيار والمهمات :

يبين هذا الحساب حركة قطع الغيار ومواد الصيانة والمهمات المتنوعة ، وينقسم الى حسابين جزئيين كالآتي :

١٣١٣١	مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة
١٣١٣٢	مخزن المواد والمهمات المتنوعة

## رابعا - حساب ١٣١٤ - مخزن مواد التعبئة والتغليف :

يظهر هذا الحساب حركة مواد التعبئة والتغليف المستهلكة والمتداولة ، وينقسم الى الحسابين الجزئيين الآتيين :

١٣١٤١	مخزن مواد تعبئة وتغليف مستهلكة
١٣١٤٢	مخزن مواد تعبئة وتغليف متداولة

## خامسا - حساب ١٣١٥ - مخزن المخلفات :

يظهر هذا الحساب حركة المخلفات وقد تكون هذه المخلفات من النشاط الانتاجي او من المشتريات ، ويتم اهلاك حركة هذا المخزن على اساس القيمة التقديرية للمخلفات ، وهي - طبقا للنظام المحاسبي - متوسط اسعار البيع في العام السابق .

## الفصل الثاني

### القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية

يتضمن النظام المحاسبي الموحد قواعد او اتجاهات عامة تحكم المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية يمكن تلخيصها فيما يلي :

#### اولا - أسلوب الجرد الدفتری المستمر :

تظهر هذه الحسابات حركة المستلزمات السلعية نتيجة لتطبيق أسلوب الجرد الدفتری المستمر ، فتجلى حسابات المخازن معينة بتكلفة المستلزمات اول السنة المالية

وتكلفة المشتريات وتكلفة المرتد من المراكز الى المخازن ، وتجعل حسابات المخازن دائنة بتكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن الى المراكز وتكلفة المستلزمات المباعة . ويجب ان يطابق ارصدة المخازن في نهاية السنة المالية مع تكلفة الموجود الفعلى بالمخازن مع تسوية فروق الجرد .

ويلاحظ انه اذا كانت التكلفة هي اساس تطبيق الجرد المستقر بالنسبة لمخازن الخامات والوقود وقطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف ، فان القيمة التقديرية للمخلفات هي اساس تطبيق هذا الاسلوب بالنسبة لمخزن المخلفات .

### ثانيا - تكلفة مشتريات المستلزمات السلعية :

تستخرج هذه التكلفة على اساس فواتير الشراء مضافا اليها مصروفات الشراء المباشرة حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشتريه . ولا تدخل ضمن هذه التكلفة فوائد التمويل .

وبخصوص مصروفات الشراء ، يلاحظ ان النظام المحاسبي لم يتعرض لكيفية معالجة نقل المستلزمات السلعية بواسطة وسائل تملكها الوحدة ، ونرى تقدير مقابل لهذا النقل وادخاله ضمن تكلفة المستلزمات مع جعل حساب « خدمات مباعة د / ١٧ » دائنا وذلك حتى تتصف تكلفة المشتريات بالموضوعية دون تفرقة بين النقل بواسطة سيارات تملكها الوحدة وسيارات تستأجرها من الغير .

### ثالثا - تكلفة المستلزمات المنصرفة من المخازن :

تحتسب هذه التكلفة على اساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح لسعر الشراء بعد كل اضافة ، اى :

**تكلفة الرصيد + تكلفة الكمية المضافة**

**كمية الرصيد + الكمية المضافة**

ولبيان كيفية تطبيق ذلك نفرض ان رصيد احد الاصناف كان في تاريخ معين ٣٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٢٠٠ جنيه ، وفي تاريخ لاحق تم شراء واطافة ٧٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٣٠٠ جنيه ، وفي تاريخ تالى تم صرف ٦٠٠ وحدة ، فيحسب المتوسط وتكلفة المنصرف كما يلى :

$$\frac{٢٠٠ \times ٣٠٠ + ٣٠٠ \times ٧٠٠}{٣٠٠ + ٧٠٠} = \text{المتوسط المتحرك بعد الاضافة}$$

$$٣٠٠ + ٧٠٠$$

$$= ٢٧٠ \text{ جنيه}$$

$$= ٦٠٠ \text{ وحدة} \times ٢٧٠ \text{ جنيه}$$

$$= ٢٥٢٠٠ \text{ جنيه}$$

تكلفة الكمية المنصرفة

وطبقا لذلك يكون رصيد كل مخزن من مخازن المستلزمات السلعية ممثلا لتكلفة ما يفترض تواجده من هذه المستلزمات بالمخزن مقومة على اساس المتوسط المتحرك .

#### رابعاً - توسيط حساب الموردين :

يلزم توسيط هذا الحساب بالنسبة لمشتريات جميع المستلزمات السلعية والبضائع كما يلزم تقسيم حساب الموردين بحسب القطاعات كما سبق ان بينا عند شرح هذا الحساب ، وذلك بفرض اعداد وتبويب الموازنة النقدية .

### الفصل الثالث

#### المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية

نعرض فيما يلي المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية ، مؤجلين بيان معالجة صرف هذه المستلزمات وتسوية فروق الجرد الخاصة بها لحين التعرض لحساب « مستلزمات سلعية د / ٣٢ » (١) ، وكذلك معالجة بيع عناصر المستلزمات السلعية لحين التعرض لحساب « ايرادات تحويلية د / ٤٤ » (٢) .

#### اولاً - شراء المستلزمات السلعية وايداعها بالمخازن :

يتم شراء هذه المستلزمات محليا او من الاسواق الخارجية ، وسنبين كيفية معالجة المشتريات الخارجية عند شرح حساب « الاعتمادات المستندية لشراء بضائع » .

وعند الشراء محليا يتم توسيط الموردين ، بفرض شراء خامات بالأجل من إحدى شركات القطاع العام يكون اذن التوجيه المحاسبى كما يلي :

١٢١٢	من د / مخزن الخياط
٢٦١١٢	الى / موردين ق.ع. اخصال
× ×	شركة ...

#### ثانياً - دفع مبالغ مقدمة لشراء مستلزمات سلعية :

قد تدفع الوحدة الاقتصادية لمورديها مبالغ تحت ذمة توريد مستلزمات سلعية ، وتعالج هذه المدفوعات مباشرة في حساب الموردين ، بفرض ان الوحدة دفعت بشيك

(١) انظر الفصل الثانى - الباب الرابع

(٢) انظر الفصل الثالث - الباب الخامس .



مبلغا لشركة قطاع عام تحت ذمة توريد خامات رئيسية يقيد ذلك بلقن التوجيه المحاسبي الآتي :

من هـ / مردونى.ع اممسل	٤٦٦٢
شركة ...	× ×
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى	١٨٢١

وعند توريد هذه الخامات يجعل حساب مخزن الخامات مدينيا وحساب الموردين دائنا ، واذا لم يتم التوريد حتى نهاية السنة المالية فلن الارصدة المدينية للموردين تظهر كأرصدة شاذة فى جانب الاصول بالميزانية وتحت اسم « مردون » اى دون اجراء مقاصة بين الارصدة العادية والشاذة للموردين .

### ثالثا - مردودات ومرتجعات المشتريات :

لم يخصص النظام المحاسبي حسابات لاثبات مردودات ومرتجعات المشتريات على غرار ما تتبعه بالنسبة للمبيعات ، لذلك تقيّد هذه المردودات والمرتجعات بقيد عكسى لقيد الشراء . واذا كانت الوحدة تتبع فى هذا الصدد الاسلوب الرقابى السليم الذى يقضى بعدم اثبات المشتريات الا بعد اجراءات الفحص والاستلام فان ما يثبت كمشتريات هو تكلفة الاصناف المقبولة والمودعة فى المخزن ، وتكون مسندات القيد هى الفاتورة واشعار المردودات او المرتجعات .

### رابعا - شراء المستلزمات السلعية للاستخدام مباشرة :

قد تستدعى ضرورات العمل شراء بعض المستلزمات لاستخدامها مباشرة فى النشاط الانتاجى ، ونرى تحميلها مباشرة على حساب « مستلزمات سلعية حـ / ٣٢ » لعدم وجود اية علاقة بين هذه المشتريات وحركة المخازن (١) .

### خامسا - ايداع المخلفات بالمخزن :

طبقا لنظرة النظام المحاسبي الموحد للمخلفات يتعين التفرقة بين « مخلفات الانتاج » و « مخلفات المشتريات » . فطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبي تعالج مخلفات الانتاج كأحد بنود ايرادات النشاط الجارى (٢) . فبعد تقييم هذه المخلفات بقيمتها البيعية يقيد اشعار اضافتها لمخزن المخلفات باذن التوجيه المحاسبي الآتى :

من هـ / مخزن المخلفات	١٢١٩
الى هـ / مخلفات انتاج	٤٩٩

- (١) انظر الفصل الثالث - الباب الرابع .  
(٢) انظر المبحث السابع - الفصل الاول - الباب الخامس .

أما مخلفات المشتريات فلم يتعرض النظام المحاسبي لمعالجتها ، وفري معالجتها طبقا للأسلوب التقليدي المتعارف عليه بخصوص المخلفات عموما ، اذ تعالج هذه المخلفات بأحدى طريقتين ، طبقا لسياسة الاهمية النسبية ، فتستخدم الطريقة الأولى اذا كانت المخلفات تافهة القيمة ، ويمقتضاها لا تقدر قيمة لهذه المخلفات عند الشراء على أن تتحمل المستلزمات المشتراة بكل تكاليف الشراء ، ويستخدم الأسلوب الكمي لمرابة حركة هذه المخلفات بالمخزن .

وتستخدم الطريقة الثانية اذا كانت المخلفات لها قيمة اقتصادية ، وبمقتضى هذه الطريقة تقدر المخلفات عند الشراء على أساس قيمتها البيعية على أن تعالج هذه القيمة كتسوية أو تخفيض لتكاليف شراء المستلزمات السلعية ، وايضاها لذلك نفرض ان الوحدة الاقتصادية اشترت بالاجل خامات من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه فيكون اذن التوجيه المحاسبي كما يلي :

منه	له	مساعد	بيان
٢٩٠٠			من هـ / مخزن الخلفات
١٠٠			من هـ / مخزن المخلفات
	٢٠٠٠		الى هـ / موردين ق.ع. اعمال شركة ..... ٢٠٠٠

واذا تم التصرف في المخلفات باعادة استخدامها في نشاط الوحدة الاقتصادية يتم تحميلها على حساب « مستلزمات سلعية - مخلفات د / ٣٢٥ » (١) ، أما اذا تم التصرف في هذه المخلفات ببيعها فيعالج ذلك كما سنوضح عند شرح حساب « ايرادات متنوعة - ارباح بيع مخلفات د / ٤٤٦١ » (٢) .

### مثال :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بأحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باقون التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالاجل مستلزمات سلعية اودعت بالمخازن كما يلي :

١ - قطع خيار من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٩٨٥٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة ( المشغورية ) بمبلغ ١٥٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

(١) انظر الفصل الثاني - الباب الرابع .

(٢) انظر المبحث الثالث - الفصل الثالث - الباب الخامس .

٢ - مواد تعبئة وتغليف من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وبلغت تكاليف نقلها طبقا لفاتورة متعهد النقل ( شركة قطاع خاص ) مبلغ ١٠٠ جنيه .

ثانيا - بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجي ٥٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

ثالثا - دفعت الشركة لاحدى شركات القطاع العام مبلغ ١٠٠٠ جنيه تحت ذمة توريد خامات ، وفي تاريخ لاحق تم توريد هذه الخامات وبلغت قيمتها طبقا للفاتورة ٤٠٠٠ جنيه ، وسدد المستحق للمورد .

بيان	مساعد	له	منه
من د / مخزن قطع الغيار والمهمات من د / مخزن المخلفات			٩٩٠٠ ١٠٠
الى د / مورد ق.ع اعمال شركة ... الى د / خدمات مباحة	٩٨٥٠	٩٨٥٠ ١٥٠	
( شراء قطع غيار بفاتورة رقم ... وتكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة مع تقدير قيمة المخلفات )			
من د / مخزن مواد تعبئة وتغليف			٣١٠٠
الى د / مورد ق.ع اعمال شركة ...	٣٠٠٠	٣٠٠٠	
الى د / مورد ق.ع خاص شركة ...	١٠٠	١٠٠	
( شراء مواد تعبئة وتغليف بفاتورة رقم ... وتكاليف نقلها بفاتورة رقم ... )			
من د / مخزن المخلفات			٥٠٠
الى د / مخلفات انتاج ( ايداع المخلفات بالاسعار المضافة رقم ... )		٥٠٠	

منه	له	مساعد	بيان
١٠٠٠		١٠٠٠	من هـ / موردو ق . ع . اعمال شركة ...
	١٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( شيك رقم ... تحت ذممة توريد خدمات )
٤٠٠٠		٤٠٠٠	من هـ / مخزن الخدمات الى هـ / موردو ق . ع . اعمال شركة ...
	٤٠٠٠		( شراء خدمات مساعدة بفاكورة رقم ... )
٢٠٠٠		٢٠٠٠	من هـ / موردو ق . ع . اعمال شركة ...
	٢٠٠٠		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( شيك رقم ... سدادا لرصيد شركة ... )



## المبحث الثانى

### مخزون الانتاج التام وغير التام

### والبضائع بفرض البيع

#### تعريف وتقويم الانتاج التام :

عرف النظام المحاسبى الانتاج التام بأنه ما تنتجه الوحدة من منتجات نهائية بفرض البيع ، أو التأجير أو التوريد ، كذلك يعتبر انتاجا تاما « المنتجات نصف المصنوعة » ، وهى المنتجات التى اجريت عليها عمليات صناعية جعلتها قابلة للبيع على حالتها ، كما يمكن أن تجرى عليها عمليات أخرى داخل الوحدة لتحويلها الى منتج نهائى . ومن هذا التعريف يتضح ان معيار التفرقة بين الانتاج التام والانتاج غير التام هو امكانية البيع ، فمثلا اذا فرضنا احدى شركات الغزل والنسيج فان مخزون الغزل الخام فى نهاية العام يعتبر انتاج تام .

ومن المعروف في محاسبة التكاليف ان هناك مفاهيم مختلفة لتكلفة الانتاج تبعاً لتعدد نظريات التكاليف والتفسيرات المختلفة بصدد هذه النظريات ، الأمر الذى يترتب عليه وجود أسس مختلفة لتقويم الانتاج التام . فبفرض التوحيد وحسباً للخلاف في هذا المجال نص النظام المحاسبى الموحد على تقويم الانتاج التام في نهاية الفترة بتكلفة الانتاج المشتملة على تكاليف مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية المتعلقة بهذا الانتاج التام ، وفي حالة نقص قيمة الانتاج التام بسعر البيع عن تكلفته يكون مخصص بالفرق ، ومن هذا النص يتضح ما يلى :

١ - تكلفة الانتاج طبقاً للنظام المحاسبى تعادل مجموع تكاليف مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية ، أى مجموعة التكاليف الصناعية مباشرة وغير مباشرة ، فلا يدخل ضمن تكلفة الانتاج تكاليف ادارية او تمويلية .

٢ - اذا كانت تكلفة الانتاج التام طبقاً لهذا المفهوم تزيد عن قيمة الانتاج التام على أساس اسعار البيع يتعين تكوين مخصص بالفرق (١) .

### **تعريف وتقويم الانتاج غير التام :**

يتمثل الانتاج غير التام في نهاية السنة المالية في الخامات التى اجريت عليها عمليات انتاجية في مراحل معينة ، ولكن لا يمكن بيعها بحالتها .

وبهدف التوحيد والتبسيط في مجال التقويم نص النظام المحاسبى الموحد على ان يقوم الانتاج غير التام بتكلفة الانتاج حتى نهاية المرحلة السابقة على آخر مرحلة وصل اليها الانتاج ، ويضاف اليها قيمة الخامات والمواد المباشرة والاجور المباشرة انحصاراً بهذا الانتاج في المرحلة الأخيرة ، ومعنى ذلك انه لا يحمل هذا الانتاج بأية تكاليف غير مباشرة خاصة بالمرحلة التى لا يزال فيها هذا الانتاج في نهاية السنة المالية .

### **تعريف وتقويم البضائع بفرض البيع :**

تتمثل هذه البضائع في السلع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بفرض بيعها بالحالة التى اشترت بها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، فهذه البضائع تتعلق بالوحدات الصناعية التى تباشر نشاطاً تجارياً .

وتقوم البضائع بفرض البيع في ختام السنة المالية بتكلفتها حتى مخازن الوحدة الاقتصادية ، واذا كانت هذه التكلفة تزيد عن قيمة البضائع بأسعار البيع يكون مخصص بالفرق يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار البضائع » .

---

(١) انظر المعالجة المحاسبية لهذا المخصص في المبحث الثانى - الفصل الاول - الباب الخامس .

## المعالجة المحاسبية لحسابات المخزون:

نخضع حسابات مخزون الانتاج التام وغير التام والبضائع بفرض البيع لمعالجة محاسبية واحدة ، لهذه الحسابات لا تظهر حركة هذا المخزون خلال السنة المالية ، اذ انها غير ممسوكة طبقا لأسلوب الجرد الدفترى المستمر نتيجة للمدخل النوعى لتبويب الاستخدامات بالدليل . لذلك فان رصيد كل حساب من حسابات المخزون في اول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون في ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفي ذلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب التغير في المخزون المقابل ، وذلك طبقا للبيان الآتى :

حسابات التغير في المخزون	حسابات المخزون
أ ( تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة د / ٤١٢ )	أ ( مخزون انتاج تام د / ١٢٢ )
ب ( تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة د / ٤١٤ )	ب ( مخزون انتاج غير تام د / ١٢٢ )
ج ( تغير مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة د / ٤١٨٢ )	ج ( مخزون بضائع بفرض البيع د / ١٢٥ )

فإذا احدنا حساب مخزون الانتاج التام كمثال فان تسويته يتم في نهاية السنة المالية طبقا لما يلى (١) .

### ١ - اقفال مخزون اول السنة :

٤١٢	من د / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
١٢٢	الى د / مخزون انتاج تام ( اول السنة )

### ٢ - اثبات المخزون آخر السنة من قوائم الجرد :

١٢٢	من د / مخزون انتاج ( آخر السنة )
٤١٢	الى د / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة



(١) لمزيد من التفاصيل يرجع الى البحث الثانى - الفصل الاول - الباب الخامس .

## المبحث الثالث

### بضائع لدى الغير

يثبت في هذا الحساب حركة البضائع المملوكة للوحدة الاقتصادية والموجودة لدى الغير لأي سبب كان ويمسك على أساس مفهوم الجرد المستمر ، فيجعل مدينا بتكلفة البضائع المرسله للغير ودائنا بتكلفة ما يرتد منها . ويظهر رصيده في نهاية العام ضمن الاصول بالميزانية . ولعل أهم دواى ارسال هذه البضائع ما يلى :

١ - ارسال مستلزمات سلعية او انتاج تام او غير تام للغير لاجراء عمليات صناعية عليها لحساب الوحدة الاقتصادية .

٢ - تسليم مواد التعبئة والتغليف المتداولة للعملاء بصفة مؤقتة .

٣ - ارسال انتاج تام او بضائع بفرض البيع بصفة امانة تمهيدا لبيعها لحساب الوحدة .

ونؤجل بيان المعالجة المحاسبية للحالة الاولى لحين التعرض لحساب « مستلزمات سلعية د / ٣٢ » (١) ، وكذلك معالجة الحالة الثانية لحين التعرض لحساب « مستلزمات خدمية د / ٣٣ » (٢) ، ونورد فيما يلى شرح المعالجة المحاسبية لحالة بضاعة الامانة .

#### معالجة بضاعة الامانة :

نرى أن تتم المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة الخاصة ببضاعة الامانة طبقا للقواعد الآتية :

١ - قصر حساب « بضائع لدى الغير » على اثبات التكلفة الاصلية لبضاعة الامانة المرسله ، وبعبارة اخرى لا يحمل هذا الحساب بالمصروفات الخاصة بهذه البضاعة والتي تدفعها الوحدة ( الموكل ) او الوكيل .

٢ - عند ورود « حساب المبيع » من الوكيل يقيد لحساب « صافي مبيعات » القيمة الصافية لهذا الحساب ، أى قيمة المبيعات التى اجراها الوكيل مطروحا منها عمولته وجميع مصروفاته ، وتستند هذه المعالجة لنص النظام على ان قيمة « المبيعات الفعلية » هى القيمة الصافية الموضحة بفواتير البيع ، ونرى ان « حساب المبيع » لا يخرج عن كونه فاتورة مبيعات .

(١) انظر الفصل الثانى - الباب الرابع .

(٢) انظر الفصل الثالث - الباب الرابع .

٣ - معالجة حساب الوكيل كعميل للوحدة ، أى يقيد صافى « حساب المبيع » بجعل حساب عملاء ( مع التحليل حسب القطاعات ) مدينا وحساب صافى مبيعات دائنا .

٤ - فى نهاية السنة المالية يحسب نصيب بضاعة الامانة الباقية ( ان وجدت ) من مصروفات الوحدة ( الموكل ) والوكيل غير البيعية . ولسابق تهمل حساب صافى المبيعات بكل هذه المصروفات يعالج نصيب البضاعة الباقية منه كمصروف مقدم وكتسوية لحساب صافى المبيعات بجعل حساب « الارصدة المدينة الاخرى » مدينا وحساب « صافى مبيعات » دائنا . وفى بداية العام التالى او عند ورود كشف حساب المبيع التالى يجرى قيد التسوية العكسى .

ولبيان المعالجة المحاسبية طبقا لهذه القواعد نفرض ان الوحدة ارسلت الى احد وكلائها ( شركة قطاع خاص ) ٤٠٠ وحدة من الانتاج صنف س لبيعها لحسابها بعمولة ٥٪ ، وكانت تكلفة الوحدة ٨ جنيه ، ودفعت الوحدة لاحدى شركات القطاع الخاص مبلغ ٢٠ جنيه بشيك مقابل نقل هذا الانتاج الى بلد الوكيل ، وفى نهاية السنة المالية وصل حساب مبيع تبين منه ان الوكيل باع ٣٠٠ وحدة بسعر ١٠ جنيه وان عمولته بلغت ١٥٠ جنيه ( ٥٪ ) ومصروفاته البيعية ٤٠ جنيه وغير البيعية ١٢ جنيه . فتكون القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى كما يلى :

بيـان	مسـاعد	لهـ	منـه
من هـ / بضائع لدى الغير بضائع امانة لدى شركة ...	٣٢٠٠		٣٢٠٠
الى هـ / مخزون انتاج تام ( ارسال ٤٠٠ وحدة من الصنف س لبيعها بعمولة ٥٪ - فاتورة صورية رقم ... )		٣٢٠٠	
من هـ / صافى مبيعات صنف س نقل انتاج تام	٢٠		٢٠
الى هـ / موردو ق . خاص موردو ق . خاص - نقدا ( استحقاق مصاريف نقل البضائع )	٢٠	٢٠	
من هـ / موردو ق . خاص الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى موردو ق . خاص - نقدا ( سداد مصاريف النقل بشيك رقم ... )	٢٠		٢٠



منه	ليه	مساعد	بيانات
٢٧٩٨			من هـ / عملاء ق . خ . اعمال شركة ...
	٢٧٩٨	٢٧٩٨	الى هـ / صافي مبيعات صنف من اجمالي مبيعات
		٢٧٩٨	( صافي المبيعات طبقا لكشف حساب مبيع رقم ... )
٢٤٠٠			من هـ / مخزون لتساج تام
	٢٤٠٠	٢٤٠٠	الى هـ / بضائع لدى الغير بضائع امانة لدى شركة ...
		٢٤٠٠	( الفاء قيد الاوسال بقدر تكلفة ما تم بيعه )
٨			من هـ / الارصدة المدينة الاخرى مصاريف بضاعة امانة مقدمة
	٨	٨	الى هـ / صافي مبيعات صنف من اجمالي مبيعات
		٨	( نصيب بضاعة الامانة الباقية من المصروفات غير البيعية )

ويلاحظ على هذه القيود ما يلي :

١ - حسب صافي المبيعات كما يلي :

٣٠٠٠		ثمن بيع ٣٠٠ وحدة
		يخصم منه :
	١٥٠	عمولة ٥%
	٤٠	مصاريف بيعية
	١٢	مصاريف غير بيعية
٢٠٢		اجمالي
٢٧٩٨		صافي المبيعات

٢ — حسب نصيب البضاعة الباقية من المصروفات غير البيعية كما يلي :

٢٠	مصرفات نقل دفعتها الوحدة
١٢	مصرفات الوكيل غير البيعية
٣٢	اجمالي
٨	٣٢
	نصيب البضاعة ( $100 \times \frac{32}{400}$ )

٣ — يلاحظ من القيود أن حساب « صافي مبيعات » جعل مدينا بمبلغ ٢٠ جنيه ودائنا بمبلغ ٢٧٩٨ جنيه وبمبلغ ٨ جنيه . أى أنه جعل دائنا بمبلغ صافي قدره ٢٧٨٦ جنيه ، ويمثل هذا المبلغ صافي مبيعات ٣٠٠ وحدة . وبمقارنتها بتكلفة هذه الوحدات وقدرها ٢٤٠٠ جنيه ( ٣٠٠ وحدة  $\times$  ٨ جنيه ) لتبين لنا أن الوحدة حققت من عملية الامانة ربحا قدره ٣٨٦ جنيه . وهو نفس الربح الذي ينتج من تصوير حساب « بضاعة الامانة لدى الوكيل » طبقا للطريقة التقليدية .

### حساب بضاعة الامانة لدى الوكيل

٢٢٠٠	تكلفة البضاعة المرسلة
٢٠	مصرفات نقل
٥٢	مصرفات الوكيل
١٥٠	عمولة الوكيل
٣٨٦	ارباح
٣٨٠٨	
١٠٠٠	مبيعات الوكيل
٨٠٠	تكلفة البضاعة الباقية
٨	٨٠٠ تكلفة اصلية
٨	نصيب من المصروفات
٨٠٨	
٣٨٠٨	

ويلاحظ ان هناك اختلاف جوهري بين الطريقة المقترحة والطريقة التقليدية ، وهو ان هذه الطريقة الاخيرة تسمح بالتوصل الى نتيجة عملية الامانة على حدة وهو الامر الذي لا يتوافر في الطريقة المقترحة ، ويرجع هذا الاختلاف لعدم مرونة خريطة الحسابات بالدليل المحاسبي . الامر الذي ادى بنا الى اقتراح معالجة محاسبية تمتزج بمقتضاها المصروفات والايرادات المتعلقة بعملية الامانة بالحسابات العادية للوحدة كما هي مبينة بالدليل المحاسبي ، مع التنويه بأنه يمكن قياس ربحية عمليات الامانة باستخدام أسلوب التقارير .

## **المبحث الرابع**

### **الاعتمادات المستندية لشراء بضائع**

يخصص هذا الحساب لاثبات وتجميع تكلفة البضائع التي تستوردها الوحدة الاقتصادية حتى وصولها لمخازنها .

#### **تبويب حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع :**

طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبي ينقسم حساب الاعتمادات المستندية الى الحسابين الآتيين :

١ - حساب ١٣٦١ - اعتمادات مستندية : يبين هذا الحساب تكلفة المشتريات المستوردة من تاريخ فتح الاعتماد حتى الاستلام النهائي بالمخازن وذلك بدون الرسوم الجمركية .

٢ - حساب ١٣٦٢ - رسوم جمركية : يخص هذا الحساب لاثبات الرسوم الجمركية الخاصة بالحساب السابق .

#### **القواعد الخاصة بالاعتمادات المستندية لشراء بضائع :**

١ - تخصيص هذا الحساب للاعتمادات المستندية الخاصة بشراء بضائع او مستلزمات سلعية : ولو أن تسمية الحساب توحى بقصر استخدامه على استيراد بضائع بغرض بيعها الا انه من المتبع عمليا استخدام هذا الحساب أيضا عند استيراد مستلزمات سلعية . أما اعتمادات شراء الاصول الثابتة فقد خصص لها النظام المحاسبي حساب « اعتمادات مستندية لشراء اصول ثابتة د / ١٢٢٢ » ، وهذا يتمشى مع الاتجاه العام للنظام المحاسبي وهو التفرقة بين عمليات النشاط الجارى وعمليات النشاط الاستثمارى .

٢ - فصل الرسوم الجمركية في حساب خاص : يستفاد من تبويب حساب الاعتمادات لشراء بضائع فصل الرسوم الجمركية وتحملها على حساب « رسوم جمركية د / ١٣٦٢ » ، وذلك لان هذه الرسوم وان كانت تعتبر من بنود التكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية الا انها لا تعتبر كذلك على المستوى القومى .

٣ - استخدام حساب جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية : قد لا تخصص قيمة الاعتمادات كليا او جزئيا من حساب الوحدة الاقتصادية لدى

البنك ، ولكن يقوم البنك بالتمويل الكلى أو الجزئى للاعتماد بمنح الوحدة تسهيلا الائتمانيا بشروط معينة ، وفي هذه الحالة يتم توسط حساب « جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية د / ٢٥٣ » .

### المعالجة المحاسبية للاعتمادات المستندية :

١ - فتح الاعتماد المستندى وسداد قيمته من الحساب الجارى :  
يفرض أن الوحدة الاقتصادية فتحت اعتمادا مستنديا لدى أحد بنوك القطاع العام لحساب أحد موردي الخارج وسددت قيمته كليا أو جزئيا ، فيقيد استحقاق ما تقرر سداذه باذن التوجيه الآتى :

١٢٦	من د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٢٦١	اعتمادات مستندية
٢٦١٢	الى د / موردو الخارج
x x	موردو الخارج - نقدا

ويقيد سداد أى خصم قيمة الاعتماد كليا أو جزئيا من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « موردو الخارج » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

وإذا تم تمويل الاعتماد كليا أو جزئيا بواسطة البنك يقيد مقدار التسهيل الائتماني باذن التوجيه الآتى :

١٢٦	من د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٢٦١	اعتمادات مستندية
٢٥٣	الى د / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية

وبعد انتهاء فترة التسهيل الائتماني يخصم البنك المستحق من الحساب الجارى ويخطر بذلك الوحدة الاقتصادية ، ويثبت ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٥٣	من د / جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - عمولة ومصرفات البنك : يقيد استحقاق عمولة ومصرفات البنك الخاصة بالاعتماد باذن التوجيه الآتى :

١٣٦	من د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
٢٦١١٢	الى د / موردو ق . ع . أعمال
x x	موردو ق . ع . أعمال - نقدا

ويقيد خصم هذه العمولة والمصروفات من الحساب الجارى بالبنك بجعل حساب « موردو قطاع عام أعمال » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

٣ - استحقاق الرسوم الجمركية عند وصول البضاعة وسدادها : يقيد استحقاق هذه الرسوم باذن التوجيه الآتى :

١٣٦	من د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦٢	رسوم جمركية
٢٦٢	الى د / دائنون متنوعون
٢٦٢٣٢	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على بضائع

واذا تم سداد هذه الرسوم لمصلحة الجمارك بشيك فان ذلك يثبت باذن التوجيه الآتى :

٢٦٢	من د / دائنون متنوعون
٢٦٢٣٢	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على بضائع
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

اما اذا تم تسوية الرسوم المستحقة من الامانات السابق دفعها وتحميلها على حساب « مدينون متنوعون - مصلحة الجمارك - امانات د / ١٦٣٣ » (١) ، فيتم ذلك باذن النوجيه الآتى :

٢٦٢	من د / دائنون متنوعون
٢٦٢٣٢	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على بضائع
١٦٣	الى د / مدينون متنوعون
١٦٣٣	مصلحة الجمارك - امانات

(١) انظر حساب « مدينون متنوعون » فى المبحث الثالث - الفصل الثالث من هذا الباب .

٤ - مصروفات البضاعة : مثل مصاريف نقلها الى مخازن الوحدة الاقتصادية ، فبفرض ان هذا النقل تم بواسطة شركة قطاع عام كمتعهد للنقل فان ذلك يتم باذن التوجيه الآتى :

١٢٦	من د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
٢٦١١٢	الى د / موردو ق . ع . أعمال
x x	شركة ...

ويقيد السداد كما هو معروف بجعل حساب « موردو قطاع عام أعمال » مدينا وحساب « بنك تمويل النشاط الجارى » دائنا .

٥ - وصول البضاعة وإضافتها للمخازن : يقيد وصول البضاعة وإضافتها للمخازن باذن التوجيه الآتى :

٢٤	من د / مشتريات بفرض البيع
١٣٦	الى د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
١٣٦٢	رسوم جبركية

وفي حالة وصول البضاعة الخاصة باعتماد مستندى واحد على دفعات يراعى اقفال حساب الاعتماد بتكلفة الدفعة الواردة .

#### استيراد مستلزمات سلعية :

كما سبق أن بينا يستخدم حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع » بخصوص استيراد المستلزمات السلعية بأنواعها المختلفة ، ولا تختلف القيود في هذه الحالة عما سبق بيانه الا بالنسبة للقيود الأخير ، اذ تحمل تكلفة المستلزمات عند وصولها على حساب المخزن المعنى ، فلذا فرضنا ان المستلزمات المستوردة تتمثل في خامات رئيسية يقيد إضافتها للمخزن باذن التوجيه الآتى :

١٣١١	من د / مخزن الخامات
١٣٦	الى د / اعتمادات مستندية لشراء بضائع
١٣٦١	اعتمادات مستندية
١٣٦٢	رسوم جبركية

## مثال :

تعاقدت إحدى شركات القطاع العام مع أحد الموردين بالخارج على استيراد ٢٠٠٠ وحدة من صنف معين من البضائع بالشروط الآتية :

١ - سعر الوحدة ١٠٠ مليم تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ - ان يتم ارسال ١٢٠٠٠ وحدة خلال شهر والباقي بعد ثلاثة اشهر .

وقامت الشركة بفتح اعتماد بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصم البنك قيمة الاعتمادا من الحساب الجارى ، وبلغت عمولة البنك ومصرفاته ١٠٠ جنيه خصمت أيضا من الحساب الجارى .

وبعد شهر وصلت ١٢٠٠٠ وحدة ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة وقدرها ٤٠٠ جنيه من الامانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل البضائع لمخازن الشركة ٣٠ جنيه .

والمطلوب قيسود اليومية كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

بيانات	مساعد	له	منه
من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع اعتمادات مستندية	٢١٠٠		٢١٠٠
الى هـ / موردو الخارج موردو الخارج - نقدا	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
الى هـ / موردو ق . ع . اعمال موردو ق . ع . اعمال - نقدا	١٠٠	١٠٠	
( فتح اعتماد مستندى رقم ... لشراء بضائع واستحقاق قيمته وقدرها ٢٠٠٠ جنيه واستحقاق عمولة ومصرفات الاعتماد وقدرها ١٠٠ جنيه )			
من هـ / موردو الخارج موردو الخارج - نقدا			٢٠٠٠
من هـ / موردو ق . ع . اعمال موردو ق . ع . اعمال - نقدا	١٠٠		١٠٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( خصم قيمة الاعتماد والعمولة والمصاريف من الحساب الجارى - اشعار خصم رقم ... )		٢١٠٠	

بيان	مساعد	لـ	منه
من / اعتمادات مستندية لشراء بضائع رسوم جمركية	٤٠٠		٤٠٠
الى هـ / دائنون متشوعون مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على بضائع ( استحقاق الرسوم الجمركية - قسيمة رقم ... )	٤٠٠	٤٠٠	
من هـ / دائنون متشوعون مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على بضائع	٤٠٠		٤٠٠
الى هـ / مدينون متشوعون مصلحة الجمارك - امانات ( تسوية الرسوم المستحقة بقسيمة رقم ... مع حساب الامانات )	٤٠٠	٤٠٠	
من هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع اعتمادات مستندية	٢٠		٢٠
الى هـ / مودون ق . ع . اعمال شركة ....	٢٠	٢٠	
( تكاليف النقل بفاتورة رقم ... )			
من هـ / مشتريات بغير حق البيع الى هـ / اعتمادات مستندية لشراء بضائع اعتمادات مستندية رسوم جمركية ( تكاليف ١٢٠٠٠ وحدة - اشعار اضافة رقم ... )	١٢٩٠ ٤٠٠	١٦٩٠	١٦٩٠

يلاحظ ان هذا المثال يتناول حالة التوريد على دفعات ، لذلك حسبت تكاليف الوحدات التي وصلت ، وهذه التكاليف تشمل تكاليفها الخاصة علاوة على نصيبها من التكاليف المشتركة كما يلي :



قيمة الاعتماد	$12000 = 12000 \text{ وحدة} \times 100 \text{ ملليم}$	$1200 =$
عمولة ومصاريف البنك	$100 = \frac{12000 \text{ وحدة}}{20000 \text{ وحدة}} \times 100$	$60 =$
رسوم جمركية		$400 =$
نقل داخلي		$30 =$
اجمالي التكاليف		$1690 =$

وقيد مبلغ ١٢٩٠ جنيه لحساب « اعتمادات مستندية د / ١٣٦١ » ومبلغ ٤٠٠ جنيه لحساب « رسوم جمركية د / ١٣٦٢ » .

ويلاحظ أن حساب الاعتمادات المستندية لشراء بضائع لازال لدينا بمبلغ ٨٤٠ جنيه وهو نصيب ٨٠٠٠ وحدة لم تصل بعد ، ويمثل هذا الرقم فيما يلي :

قيمة الاعتماد	$8000 = 8000 \text{ وحدة} \times 100 \text{ ملليم}$	$800 =$
عمولة ومصاريف البنك	$100 = \frac{8000 \text{ وحدة}}{20000 \text{ وحدة}} \times 100$	$40 =$
اجمالي		$840 =$



## المبحث الخامس

### حركة الانتاج التام بسعر البيع

بيننا سابقا أن حساب « مخزون الانتاج التام » لا يظهر حركة هذا الانتاج خلال السنة المالية ، فلتحقيق نوع من الرقابة المالية على حركة هذا الانتاج اشتمل الدليل المحاسبي على حسابين رقابين متقابلين يثبت فيها حركة الانتاج التام بسعر البيع وهما « حركة الانتاج التام بسعر البيع د / ١٣٧ » و « الانتاج تحت البيع د / ٢٧١ » .

والسمة الرئيسية لهذين الحسابين هي أن طريقة القيد فيها لا تسمح بوجود رصيد لهما فلا يظهر لهما أثر بالميزانية ، وإنما الذي يظهر بخصوص

الانتاج التام آخر السنة فهو رصيد حساب « مخزون انتاج تام د / ١٣٣ » ، وهو يمثل تكلفة هذا المخزون كما سبق القول .

### اهداف اثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع :

١ - تحقيق الرقابة المالية على مخزون الانتاج التام في اى وقت بأسعار البيع ، فاذا اخذنا في الحسبان العناصر الاساسية التى تشكل حركة الانتاج التام فان :

### الانتاج التام آخر المدة بسعر البيع

= الانتاج التام اول المدة بسعر البيع + الانتاج التام خلال المدة  
بسعر البيع - المبيعات

٢ - تحقيق الرقابة على أسعار البيع المحددة والتأكد من عدم تغييرها الا بقرار من السلطة المختصة .

٣ - توفير بيانات عن حركة الانتاج بالوحدات الاقتصادية خدمة لاهداف التخطيط على المستوى القومى .

ويلاحظ ان الدواعى التى أدت الى اثبات حركة الانتاج التام بسعر البيع تنسحب أيضا بخصوص حركة البضائع بغرض البيع ، فياحبذا لو افرد النظام المحاسبى حسابين متقابلين لهذا الغرض . وهذان الحسابان يمكن تسميتهما حساب « حركة البضائع بسعر البيع » وحساب « البضائع تحت البيع » .

### المعالجة المحاسبية :

#### ١ - اثبات مخزون اول المدة بسعر البيع المحدد :

١٣٧	من د / حركة الانتاج التام بسعر البيع
٢٧١	الى د / الانتاج التام تحت البيع

#### ٢ - اثبات الانتاج على فترات دورية بسعر البيع المحدد :

١٣٧	من د / حركة الانتاج التام بسعر البيع
٢٧١	الى د / الانتاج التام تحت البيع

٣ - اثبات المبيعات دوريا بسعر البيع المحدد : وينسحب ذلك على الهدايا والعينات :

من د / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١
الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧

٤ - اثبات مردودات ومرتجعات المبيعات دوريا بسعر البيع المحدد :

من د / حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧
الى د / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١

٥ - اثبات تأثير تغير الاسعار المحددة : عند تغير هذه الاسعار بواسطة السلطات المختصة يقوم المخزون من الانتاج التام وقت تغير هذه الاسعار وذلك على اساس كل من اسعار البيع الجديدة والقديمة ، وتثبت فروق هذه الاسعار بقيود التسوية الآتية :

( ا ) في حالة زيادة الاسعار الجديدة :

من د / حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧
الى د / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١

( ب ) في حالة نقص الاسعار الجديدة :

من د / الانتاج التام تحت البيع	١٣٧
الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع	٢٧١

٦ - تسوية مخزون الانتاج التام في نهاية السنة : تحسب « قيمة المبيعات الفعلية » ويستخرج المتوسط المرجح كما سنبين عند شرح حساب « فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام » (١) ، ثم تحسب قيمة التغيرات بالنسبة لمخزون آخر المدة كما يلي :

قيمة التغيرات = وحدات مخزون الانتاج التام آخر السنة x ( المتوسط لقيمة المبيعات الفعلية - سعر البيع المحدد ) .

وتثبت هذه التغيرات بقيد تسوية ، فمثلا في حالة نقص المتوسط المرجح عن سعر البيع المحدد يكون الامر بمثابة نقص اسعار فيكون قيد التسوية كما يلي :

من د / الانتاج التام تحت البيع	٢٧١
الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع	١٣٧

(١) انظر المبحث الثالث - الفصل الاول - الباب الخامس .

ويكون قيد التسوية عكس ما سبق في حالة زيادة المتوسط على سعر البيع المحدد .

**٧ - اقفال الحسابين المتقابلين :** نتيجة لقيد التسوية السابق يكون رصيد كل من الحسابين المتقابلين معادلا لقيمة مخزون الانتاج القام في نهاية السنة مقوما على أساس المتوسط المرجح لقيمة المبيعات الفعلية ، فيتم اقفال الحسابين المتقابلين بقيد عكسي كما يلي :

١٢٧	من د / الانتاج القام تحت البيع
٢٧١	الى د / حركة الانتاج القام بسعر البيع

**مثال :**

تاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت البيانات الآتية من دفاتر إحدى شركات القطاع العام :

١ - حركة الانتاج القام بالوحدات : ٨٠٠ وحدة مخزون الانتاج القام اول العام - ٩٨٠٠ الانتاج القام خلال العام - ١٠٠٠٠ المبيعات خلال العام - ٦٠٠ مخزون الانتاج القام آخر العام .

٢ - سعر البيع المحدد ١٠ جنيه للوحدة .

٣ - تحليل صافي مبيعات انتاج تام : ٨٠٠٠ وحدة مبيعات في السوق المحاية بسعر ١٠ جنيه و ٢٠٠٠ وحدة مبيعات في الاسواق الخارجية بسعر ٩ جنيه .

**والمطلوب :**

١ - قيود اليومية المتعلقة باثبات حركة الانتاج القام بسعر البيع .

٢ - حساب حركة الانتاج القام بسعر البيع .

٣ - حساب الانتاج القام تحت البيع .

$$\text{متوسط سعر البيع} = \frac{٩ \times ٢٠٠٠ + ١٠ \times ٨٠٠٠}{٢٠٠٠ + ٨٠٠٠} = ٩٨٠٠ \text{ جنيه}$$

قيمة المخزون آخر العام بالسعر المتوسط

$$٦٠٠ \times ٩٨٠٠ = ٥٨٨٠ \text{ جنيه}$$

قيمة التغيرات ( فروق الاسعار ) في المخزون آخر العام

$$\text{جنيه ١٢٠} = - = ٦٠٠ ( ٩٨٠٠ - ١٠ )$$

بيــــــــــــان	له	منه
من د / حركة الانتاج التام بسعر البيع الى د / الانتاج التام تحت البيع ( مخزون اول العام بسعر البيع المحدد - ٨٠٠ x ١٠ )	٨٠٠٠	٨٠٠٠
من د / حركة الانتاج التام بسعر البيع الى د / الانتاج التام تحت البيع ( الانتاج خلال العام بسعر البيع المحدد - ٩٨٠٠ x ١٠ )	٩٨٠٠٠	٩٨٠٠٠
من د / الانتاج التام تحت البيع الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع ( المبيعات المحلية - ٨٠٠٠ x ١٠ )	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
من د / الانتاج التام تحت البيع الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع ( المبيعات الخارجية - ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٩ جنيه وفرق سعر التصدير بمعدل جنيه لكل وحدة )	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
من د / الانتاج التام تحت البيع الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع ( اثبات فروق الاسعار في مخزون آخر العام )	١٢٠	١٢٠
من د / الانتاج التام تحت البيع الى د / حركة الانتاج التام بسعر البيع ( مخزون آخر العام - ٦٠٠ x ٩٨٠٠ )	٥٨٨٠	٥٨٨٠

حساب ١٣٧ - حركة الانتاج القائم بسهم البيع

تاريخ	وحدات	مبالغ	تاريخ	وحدات	مبالغ
خلال السنة	٨٠٠٠	٨٠٠٠٠	٧/١	٨٠٠	٨٠٠٠
من د / الانتاج القائم تحت البيع ( مبيعات محلية )			الى د / الانتاج القائم تحت البيع ( مخزون اول السنة بسهم البيع المسدد )		
من هـ / الانتاج القائم تحت البيع ( مبيعات خارجية وقرق سمر القصدير بمعدل جنيهه من كل وحدة )	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠	الى هـ / الانتاج القائم تحت البيع ( الانتاج خلال السنة )	٩٨٠٠	٩٨٠٠٠
٦/٢٠	٦٠٠٠	٦٠٠	خلال السنة		
( مخزون اول السنة بسهم البيع المسدد )					
٦/٢٠	١٠٦٠٠٠	١٠٦٠٠٠	٧/٢٠	١٠٦٠٠	١٠٦٠٠٠
من د / الانتاج القائم تحت البيع ( قرق اسطر ٦٠٠ وحدة ٢٠٠٠ جنيهه بالنقص )	٦٠٠	٥٨٨٠	رصيد مقبول	٦٠٠٠	٦٠٠٠
٦/٢٠					
من هـ / الانتاج القائم تحت البيع ( مخزون آخر السنة ٦٠٠ وحدة ٩٨٠٠٠ )	٦٠٠	٦٠٠٠			

## حساب ٢٧١ - الانتعاج العام تحت البيع

تاريخ	وحدات	مبلغ	تاريخ	وحدات	مبلغ
٧/١	٨٠٠	٨٠٠٠	خلال السنة	٨٠٠	٨٠٠٠
الى د / حركة الانتعاج العام بسمو البيع			الى د / حركة الانتعاج العام بسمو البيع		
( مخزون اول السنة بسمو البيع )			( مبيعات محلية )		
الى د / حركة الانتعاج العام بسمو البيع	٩٨٠٠	٩٨٠٠٠	الى د / حركة الانتعاج العام بسمو البيع	٤٠٠٠	٤٠٠٠٠
( الانتعاج خلال السنة )			( مبيعات خارجية وفروق نسو المتغير )		
٥/٢٠	١٠٠٠	١٠٠٠٠	٥/٢٠	١٠٠	١٠٠٠
رسمية مقبول			رسمية مرحل		
	١٠٠٠	١٠٠٠٠	الى د / حركة الانتعاج العام بسمو البيع	١٠٠٠	١٠٠٠٠
			( فروق اسعار ١٠٠ وحدة )		
			x ٢٠٠ جنيهه بالقيس )		
			الى د / حركة الانتعاج العام بسمو البيع	١٠٠	٥٨٨٠
			( مخزون آخر السنة ١٠٠ وحدة )		
			x ٨٨٠٠٠		
	١٠٠	١٠٠٠		١٠٠	١٠٠٠

## الفصل الثالث

# حسابات الأصول الأخرى

تعرضنا في الفصلين السابقين لحسابات الأصول الثابتة والمشتريات تحت التنفيذ والمخزون ، ونخصص هذا الفصل لحسابات الأصول الأخرى وهي الأقراض طويل الأجل والاستثمارات المالية والمدينون والحسابات المدينة المخالفة والنقدية بالصندوق وبالبנק ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول :	الأقراض طويل الأجل
المبحث الثاني :	الاستثمارات المالية
المبحث الثالث :	المدينون
المبحث الرابع :	الحسابات المدينة المختلفة
المبحث الخامس :	النقدية بالصندوق وبالبנק



## المبحث الأول

### الأقراض طويل الأجل

يظهر هذا الحساب حركة الاقراض الذي تمنحه الوحدة الاقتصادية للغير على ان يسترد على آجال تزيد عن السنة . ويلاحظ ان حساب « الأقراض طويل الأجل د / ١٤ » يمثل اقراض الوحدة للغير فيمثل أصلا ، أما حساب « القروض طويلة الأجل د / ٢٤ » فيمثل قروض الوحدة من الغير أي بندا من بنود الخصوم ، وينقسم حساب الاقراض طويل الأجل الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

١٤١	اقراض محلى طويل الأجل
١٤١١	اقراض محلى طويل الأجل بضمان
١٤١٢	اقراض محلى طويل الأجل بدون ضمان
١٤٢	اقراض للخارج طويل الأجل



## القواعد الخاصة بالاقتراض طويل الأجل :

١ - التفرقة بين الاقتراض المحلى والاقتراض للخارج مع التفرقة فى حالة الاقتراض من النوع الاول بين الاقتراض بضمان وبدون ضمان .

٢ - عند منح الاقتراض يجعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنًا .

٣ - لا يجوز تعليقة الفوائد على حساب الاقتراض ، فالفوائد التى استحققت ولم تقبض تقيد على حساب « إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - فوائد دائنة مستحقة د / ١٧٣٣ » .

## مثال :

فيمما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى .

١ - منحت الشركة قرضًا طويل الأجل لحدى الشركات بالخارج قيمته ٩٠٠٠ جنيه بالعملة المصرية .

٢ - حصلت الشركة ٧٠٠٠ جنيه قيمة قرض طويل الأجل بضمان سبق أن منحه الشركة لحدى الجهات المحلية .

منه	له	مساعد	بيان
٩٠٠٠			من د / اقتراض للخارج طويل الأجل
	٩٠٠٠		الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى ( منح اقتراض لـ ... بشيك رقم ... )
٧٠٠٠			من د / بنك تمويل النشاط الجارى
	٧٠٠٠		الى د / اقتراض محلى طويل الأجل بضمان ( استرداد من ... بشيك رقم ... )



## المبحث الثاني

### الاستثمارات المالية

يظهر هذا الحساب حركة الاستثمارات المختلفة في كل من السندات الحكومية والاوراق المالية والاستثمارات الأجنبية ، وينقسم الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

استثمارات في سندات حكومية	١٥١
سندات حكومية	١٥١١
ايداع بالبنك المركزي ( مقابل احتياطي يتغير في سندات حكومية )	١٥١٢
استثمارات في اوراق مالية محلية	١٥٢
اسهم	١٥٢١
سندات حملة اسهم	١٥٢٢
شهادات استثمار	١٥٢٣
اوراق مالية اخرى	١٥٢٤
استثمارات اجنبية	١٥٣

#### القواعد الخاصة بالاستثمارات :

١ - عند شراء الاستثمارات المالية ( او الايداع بالبنك المركزي ) يلزم توسط حسابات « دائنو شراء سندات حكومية د / ٢٧٢٤ » ، « دائنو اوراق مالية د / ٢٧٢٥ » ، « دائنو شراء استثمارات مالية اجنبية د / ٢٧٢٦ » بحسب الاحوال ، وذلك لغراض الموازنة النقدية .

٢ - يتم دفع ثمن شراء الاستثمارات المالية بجعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثماري دائنا .

٣ - عند بيع الاستثمارات المالية يلزم توسط حسابات « مدينو اهلاك سندات حكومية د / ١٧١٢ » ، « مدينو بيع اوراق مالية د / ١٧١٣ » ، « مدينو بيع استثمارات مالية اخرى ( اجنبية ) د / ١٧١٤ » بحسب الاحوال ، وذلك لغراض الموازنة النقدية .

٤ - ما يترتب على بيع الاستثمارات المالية من ربح او خسارة يعالج محاسبيا كارباح او خسارة رأسمالية بحسب الاحوال .

## مثال :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام ،  
والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبي .

١ - اودعت الشركة بالبنك المركزى مبلغ ٨٠٠٠ جنيه مقابل المبلغ  
المخصص لحساب احتياطي يستثمر في سندات حكومية .

٢ - باعت الشركة شهادات استثمار بمبلغ ١٣٠٠ جنيه علما بان قيمتها  
الدفترية ١٢٥٠ جنيه . وقبضت القيمة بشيك .

بيان	مساعد	له	منه
من د / استثمارات في سندات حكومية ايداع بالبنك المركزى	٨٠٠٠		٨٠٠٠
الى / دائنون مختلفون دائنو شراء سندات حكومية ( استحقاق الايداع بالبنك المركزى )	٨٠٠٠	٨٠٠٠	
من د / دائنون مختلفون دائنو شراء سندات حكومية	٨٠٠٠		٨٠٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى ( سداد قيمة الايداع بشيك رقم ... )		٨٠٠٠	
من د / مدينون مختلفون مدينو بيع اوراق مالية	١٣٠٠		١٣٠٠
الى د / استثمارات في اوراق مالية محلية شهادات استثمار	١٢٥٠	١٢٥٠	
الى د / ارباح رأسمالية ( بيع شهادات الاستثمار بفاتورة رقم ... )		٥٠	
من د / بنك تمويل النشاط الجارى			١٣٠٠
الى د / مدينون مختلفون مدينو بيع اوراق مالية ( تحصيل ثمن بيع الشهادات بشيك رقم ... )	١٣٠٠	١٣٠٠	

## المبحث الثالث

### المدينون

يضم هذا الحساب الاجمالى حقوق الوحدة المترتبة على مباشرة نشاطها الجارى ، وقد تنشأ هذه الحقوق كنتيجة مباشرة لهذا النشاط وتتمثل في حسابات العملاء وأوراق القبض ، وقد تنشأ هذه الحقوق نتيجة لعمليات مرتبطة بشكل أو بآخر بنشاط الوحدة الجارى مثل ما يدفع للغير كتأمين العقود التى تنفذها الوحدة لحسابهم ، ويجب ملاحظة أن حسابات المدينين لا تشتمل على حقوق الوحدة الناشئة من بيع الاصول الثابتة والاوراق المالية ، اذ تدرج هذه الحقوق ضمن « الحسابات المدينة المختلفة د / ١٧ » .

وينقسم حساب المدينين الى حسابات مساعدة هي : « عملاء د / ١٦١ » و « أوراق قبض د / ١٦٢ » و « مدينون متنوعون د / ١٦٣ » .

### الفرع الأول

#### العملاء

يمثل هذا الحساب اجمالى حسابات العملاء ويجعل مدينا باجمالى قيمة المبيعات وبقيمة أوراق القبض المرفوضة . ويجعل دائنا بالمتحصلات من العملاء والخصم المسموح به ، وبقيمة أوراق القبض المقدمة منهم ، وبقيمة مردودات ومرتجعات المبيعات ، وبقيمة الديون المعدومة .

#### القواعد الخاصة بالعملاء :

١ - تقسيم الحساب حسب التقسيم القطاعى فى المحاسبة القومية ، فيقسم النظام هذا الحساب الى الحسابات المساعدة والفرعية كما يلى :

عملاء من القطاع العام		١٦١١
عملاء من القطاع العام خدمات	١٦١١١	
عملاء من القطاع العام اعمال	١٦١١٢	
عملاء من القطاع الخاص		١٦١٢
عملاء من القطاع العائلى	١٦١٢١	
عملاء من قطاع الاعمال	١٦١٢٢	
عملاء من الخارج		١٦١٣

٢ - قصر استخدام حساب العملاء على مبيعات النشاط الجارى المتمثلة فى مبيعات الانتاج التام والبضائع بغرض البيع وايرادات التشغيل للغير والخدمات

المباعة ، هذا ويجب ملاحظة أن إحدى توصيات اللجنة الفنية الدائمة تقضى بتوسيط حساب العملاء بخصوص مبيعات المخلفات (١) .

٣ — معالجة المدفوعات المقدمة من العملاء مباشرة في حساباتهم ، فإذا فرض أن الوحدة الاقتصادية حصلت من عميل ( شركة قطاع خاص ) مبلغ ٢٠٠٠ جنيه تحت ذمة بيع منتجات لم تسلم له بعد ، يتم اثبات ذلك بالقيد الآتى :

منه	لـ	مساعد	بيان
٢٠٠٠			من د / بنك تمويل النشاط الجارى
	٢٠٠٠		الى د / عملاء قطاع خاص أعمال شركة ...
		٢٠٠٠	

وإذا فرض أن تسليم هذه المنتجات للعميل لم يتم حتى نهاية السنة المالية ، فإن انرصيد الدائن لهذا العميل يظهر كرصيد شاذ في جانب الخصوم بالميزانية وتحت اسم « عملاء » أى دون إجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للعملاء .

## الفرع الثانى

### اوراق القبض

يظهر هذا الحساب حركة أوراق القبض خلال العام ، فيجعل مدينا بقيمة أوراق القبض المقدمة من العملاء ، ويجعل دائنا بما تم تحصيله من أوراق القبض ، وبقيمة أوراق القبض المخصومة والمرفوضة .

### القواعد الخاصة بأوراق القبض :

١ — تقسيم الحساب قطاعيا كما هو الحال بالنسبة لحساب العملاء ، ويلاحظ في هذا الصدد عدم وجود أوراق قبض صادرة من قطاع الخدمات لأنه لا يجوز أن يحرر هذا القطاع سندات اذنية أو تسحب عليه كمبيالات .

٢ — قصر استخدام هذا الحساب على اثبات أوراق القبض المتعلقة بحساب العملاء .

وكمثال نفرض أن الوحدة سحبت كمبيالة بمبلغ ٥٠٠ جنيه على أحد عملاء القطاع الخاص ، فيقيد ذلك كما يلى :

(١) انظر الفرع الاول — المبحث الثالث — الفصل الثالث — الباب الخامس .

منه	لله	مساعد	بيسسان
٥٠٠			من هـ / ١ . قبض قطاع خاص اعمال
	٥٠٠		الى هـ / عملاء قطاع خاص اعمال
		2500	شركة . . .

### الفرع الثالث

#### المدينون المتشوعون

ينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هي : « تأمينات لدى الغير هـ / ١٦٣١ » و « سلف العاملين هـ / ١٦٣٢ » و « مصلحة الجمارك - امانات هـ / ١٦٣٣ » .

ويلاحظ ان هذه الحسابات ادرجت في قوائم الموازنة النقدية ضمن قائمة مدفوعات النشاط الاستثماري والراسمالي ، لذلك يتعين - طبقا لمقتضيات النظام المحاسبي - ان يتم الدفع بخصوص هذه الحسابات عن طريق بنك تمويل النشاط الاستثماري .

#### اولا - حساب ١٦٣١ - تأمينات لدى الغير :

يبين هذا الحساب حركة التأمينات التي تدفعها الوحدة للغير كتأمينات عقود أو ارتباطات مثل التأمينات الابتدائية والنهائية ، وتأمين الانارة والتيار الكهربائي ، وتأمين التليفون ، وتأمين الايجار . ويقيد دفع هذه التأمينات كما يلي :

١٦٣	من هـ / مدينون متشوعون تأمينات لدى الغير
١٦٣١	
١٨٢٢	

الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثماري

ويقيد استرداد هذه التأمينات كما يلي :

١٨٢١	من هـ / بنك تمويل النشاط الجاري
١٦٣	
١٦٣١	

الى هـ / مدينون متشوعون  
تأمينات لدى الغير

#### ثانيا - حساب ١٦٣٢ - سلف العاملين :

يبين هذا الحساب حركة السلف للعاملين فيجعل مدينا بالسلف المفتوحة لهم خلال العام ، ودائنا بما يتم تحصيله منها . ويلاحظ قصر هذا الحساب على السلف النقدية ، أما مشتريات العاملين من الوحدة فتعالج كمبيعات وتفيد على حساباتهم في دفتر استاذ العملاء . ويقيد دفع السلف النقدية كما يلي :

١٦٣	من هـ / مدينون متنوعون
١٦٣٢	مصلحة الجمارك
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثماري

### ثالثا - حساب ١٦٣٣ - مصلحة الجمارك - امانات :

منعاً لتكدس البضائع بالجمارك وتسهيلاً للأجراءات الجمركية لوحدة القطاع العام صدرت تعليمات يسمح بمقتضاها بالافراج عن الرسائل الواردة لهذه الوحدات مقابل ان تدفع هذه الوحدات لمصلحة الجمارك مبالغ كإمانات على ذمة التخليص الجمركي . ويجعل هذا الحساب مدينا بما يدفع كإمانات ودائنا بما يتم تسويته منها . ويقتيد دفع هذه الامانات كما يلي :

١٦٣	من هـ / مدينون متنوعون
١٦٣٣	مصلحة الجمارك - امانات
١٨٢٢	الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثماري

وعند تحديد الرسوم الجمركية على الرسائل الواردة وتقييدها على حساب الاعتمادات المسندية المختص يتم التسوية مع حساب الامانات بالقييد الآتي ( بفرض أن الرسائل تتمثل في بضائع أو مستلزمات سلعية ) :

١٦٣	من هـ / دائنون متنوعون
١٦٣٣٢	مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على بضائع
١٦٣	الى هـ / مدينون متنوعون
١٦٣٣	مصلحة الجمارك - امانات



## المبحث الرابع

### الحسابات المدينة المختلفة

قد تنشأ حقوق للوحدة نتيجة بيع أصول ثابتة أو استثمارات مالية ، كما قد يكون هناك إيرادات مستحقة بمفهومها التقليدي مثل الإيجارات والفوائد الدائنة المستحقة ، كما قد يكون هناك حسابات مدينة لم يفردها النظام حسابات خلسة بها . وقد خصص النظام المحاسبي حساب « الحسابات المدينة المختلفة » بصفة أساسية لبيان حركة هذه الحقوق .

فينقسم هذا الحساب الى حسابات مساعدة هي : مدينون مختلفون د /  
« ٢٧١ » و « أرصدة مدينة أخرى د / ١٧٢ » و « إيرادات جارية وتخصيصية  
مستحقة د / ١٧٣ » .

### أولا - حساب ١٧١ - مدينون مختلفون :

يخصص هذا الحساب لبيان حركة حقوق الوحدة المترتبة على بيع الأصول  
الثابتة والاستثمارات المالية واهلاك السندات الحكومية وذلك توفيراً للبيانات  
اللازمة لاعداد قوائم الموزنة النقدية .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هي : « مدينو بيع أصول د /  
١٧١١ » و « مدينو اهلاك سندات حكومية د / ١٧١٢ » و « مدينو بيع أوراق  
مالية د / ١٧١٣ » و « مدينو بيع استثمارات مالية أخرى د / ١٧١٤ » .

### ثانيا - حساب ١٧٢ - أرصدة مدينة أخرى :

يخصص النظام المحاسبي هذا الحساب لكي يجمع حركة الحسابات المدينة  
التي لا تندرج تحت أى من الحسابات المدينة السابقة ، ومن أمثلة ذلك مايلي :

- ١ - المستلزمات الخدمية المقدمة .
- ٢ - المصروفات الجارية والتخصيصية المقدمة وينحصر ذلك عادة في  
الايجارات المقدمة .
- ٣ - العجز غير الطبيعي الذي يكتشف عند جرد مخازن المستلزمات  
السلعية مع تحديد المسئول عن هذا العجز .
- ٤ - أوراق القبض غير المتعلقة بحساب العملاء مثل أوراق القبض التي  
تسحب على أو ترد من شخص نتيجة لبيع أصول ثابتة له .

### ثالثا - حساب ١٧٣ - إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة :

وهو حساب بسيط يقيد في جانبه المدين ما يستحق من هذه الإيرادات  
وفي جانبه الدائن ما يقبض منه ، وذلك توفيراً للبيانات اللازمة لاعداد قوائم الموازنة  
النقدية . ويمثل رصيد هذا الحساب في نهاية السنة المالية الإيرادات المستحقة  
ولم تقبض بعد فيظهر هذا الرصيد في الميزانية ضمن الأصول .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هي : « اعانات مستحقة د /  
١٧٣١ » و « إيرادات أوراق مالية مستحقة د / ١٧٣٢ » و « فوائد دائنة  
مستحقة د / ١٧٣٣ » و « ايجارات دائنة مستحقة د / ١٧٣٤ » و « تعويضات  
مستحقة د / ١٧٣٥ » و « إيرادات متنوعة مستحقة د / ١٧٣٦ » و « إيرادات  
سنوات سابقة مستحقة د / ١٧٣٧ » .



## المبحث الخامس

### النقدية بالصندوق وبالبنوك

يبين هذا الحساب الحركة الاجمالية للنقدية بالصندوق وبالبنوك ،  
وينقسم الى الحسابات المساعدة الآتية :

#### اولا - حساب ١٨١ - نقدية بالصندوق :

يظهر هذا الحساب الحركة الاجمالية للنقدية بخزائن الادارة والفروع  
والسلف المستديمة ، وبذلك ينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

١ - ١٨١١ / د - صندوق الادارة : ويجعل مدينا برصيد اول المدة  
وبالمبالغ التى يتم تمويله بها ، ويجعل دائنا بالمدفوعات التى تتم عن طريقه .

٢ - ١٨١٢ / د - صندوق الفروع : ويجعل مدينا برصيد اول المدة  
وبالمتحصلات من عملاء الفروع وغيرهم وبالمبيعات النقدية ، ويجعل دائنا  
بالايداعات بالبنك والدفعات المسددة لصندوق الادارة او غيره .

٣ - ١٨١٣ / د - سلف مستديمة : تضع الوحدة عادة لوائح داخلية  
تنظم هذه السلف من ناحية مبالغ هذه السلف وواجهه الصرف منها ودورية  
الاستعاضة . ويظهر هذا الحساب حركة السلف المستديمة المصرح بها للاقسام  
المختلفة للوحدة .

#### ثانيا - حساب ١٨٢ - بنك حساب جارى :

يبين هذا الحساب حركة الحساب الجارى فيجعل مدينا بما يتم ايداعه نقدا  
او بشيكات وكذلك باثسمعات الاضافة ، كما يجعل دائنا بما يتم دفعه  
بمقتضى شيكات وكذلك باثسمعات الخصم .

وطبقا لمقتضيات النظام المحاسبى يتعين تخصيص حسابين احدهما  
لتمويل النشاط الجارى « د / ١٨٢١ » والاخر لتمويل النشاط الاستثمارى  
« د / ١٨٢٢ » .

وبالرجوع الى قوائم الموازنة النقدية نجدا انها تتكون من ثلاث قوائم :

١ - قائمة الموازنة النقدية - مقبوضات .

٢ - قائمة الموازنة النقدية - مدفوعات النشاط الجارى .

٣ - قائمة الموازنة النقدية - مدفوعات النشاط الاستثمارى  
( الراسمالي ) .

ومن ذلك يتضح مايلي :

١ - لا يستدعى الامر تقسيم جانب المقبوضات في حساب البنك الى مقبوضات نشاط جارى ونشاط استثمارى ، ومعنى ذلك معالجة جميع المقبوضات بجمل حساب بنك تمويل النشاط مدينا .

٢ - يقسم جانب المدفوعات في حساب البنك الى خانتين : الخانة الاولى تخصص لتمويل النشاط الجارى ويقيّد بها بنود المدفوعات المبينة في القائمة الثانية من قوائم الموازنة النقدية ، أما الخانة الثانية فتخصص لتمويل النشاط الاستثمارى وتقيّد بها بنود المدفوعات المبينة في القائمة الثالثة من قوائم الموازنة .

### ثالثا - حساب ١٨٢ - بنك ودائع لاجل او باخطار سابق :

بين هذا الحساب حركة المبالغ التى قد تودعها الوحدة لدى البنك على هيئة ودائع لا تسحب الا بعد انتهاء اجل معين محدد في عقد الوديعة او باخطار سابق .

### المعالجة المحاسبية للسلف المستديمة :

طبقا للأسس الضبط الداخلى تقوم الوحدة الاقتصادية بايداع المتحصلات سواء اكانت نقدا او بشيكات في حسابها الجارى بالبنك ، على ان تخصص سلفة ( او سلف ) للمدفوعات الضئيلة القيمة . وعند انشاء السلفة تقيّد قيمتها باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من د / سلف مستديمة	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى
١٨١٢	١٨٢١

وتخصص لكل سلفة يومية خاصة بها لاثبات ما يتم دفعه منها ، وهذه المدفوعات قد تكون في صورة استخدامات كمصروفات النقل والانتقالات ، او سدادا لالتزامات مثبتة في الدفاتر مثل الاحكام القضائية السابق استقطاعها من الاجور النقدية ، كما قد تقتثل هذه المدفوعات في شكل اصول مثل سلف العاملين .

وعند استعاضة السلفة بشيك تعالج المدفوعات محاسبيا كما لو تم دفعها جميعا عن طريق البنك في تاريخ الاستعاضة .

وكمثال نفرض ان شركة قطاع عام تخصص سلفة مستديمة قدرها ٧٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة وطبقا للائحة معينة ، وفي نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى ( الارقام بالجنيهات ) :

٤. أدوات كتابية من شركة قطاع خاص للاستخدام مباشرة — ٨٠ فاتورة  
استهلاك المياه — ٢٥٠. تأجير أصول من شركات قطاع خاص منها ٧٠ تأجير  
خيام وكراسي و ١٨٠ تأجير سيارات لنقل مبيعات الانتاج التام — ٥٠ طوابع  
بريد — ٣٠ تلفراف — ٤٠ طوابع دمغة — ٣٠ تبرعات — ١٠٠ أحكام قضائية  
سبق استقطاعها من الاجور النقدية — ٧٠ تعويض اصابة احد العاملين بالنيابة عن  
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة علما بأنه قد تم استعاضة  
المنصرف منها بشيك .

بيان	مساعد	له	مساعد
من د / مستلزمات سلعية			١٢٠
أدوات كتابية	٤٠		
مياه وإنارة	٨٠		
من د / مستلزمات خدمية			١٥٠
تأجير معدات ووسائل نقل	٧٠		
نقل وانتقالات عامة ومواصلات	٨٠		
من د / ضرائب أخرى			٤٠
من د / تبرعات			٣٠
من د / صافي مبيعات انتاج تام			١٨٠
نقل انتاج تام	١٨٠		
الى د / موردون ق . ع . اعمال		١٦٠	
موردون ق . ع . اعمال — نقدا	١٦٠		
الى د / موردون ق . خصاص		٢٩٠	
موردون ق . خاص — نقدا	٢٩٠		
الى د / دائنون متسومون		٤٠	
مصلحة الضرائب — ضرائب أخرى	٤٠		
الى د / م.ج.ت. مستحقة		٣٠	
تبرعات واعانات مستحقة للفر	٣٠		
( استحقاق الاستخدمات المنصرفة من السلفة خلال شهر ... )			

منه	لـ	مساعد	بيان
١٦.		١٦.	من هـ / مودو ق . ع . اعمال مودو ق . ع . اعمال - نقدا
٢٩.		٢٩.	من هـ / مودو ق . خاص مودو ق . خاص - نقدا
١١.		٤٠ ٧٠	من هـ / دائنون متنوعون مصلحة الضرائب - ضرائب اخرى هـ . ع . للتأمينات الاجتماعية - جاري
٢.		٢٠	من هـ / م.ج.ت. مستحقة تبرعات واعانات مستحقة للغير
١٠٠		١٠٠	من هـ / دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين احكام قضائية
	٣٩.		الى هـ / بنك تمويل النشاط الجاري ( استعاضة المتصرف من السلفة خلال شهر ... بشيك رقم ... )



# الباب الثالث

## حسابات الخصوم

### تقديم الباب - الاطار العام لتبويب الخصوم بالدليل :

عادة ينظر الى الخصوم من زاوية كونها ممثلة لحقوق قبل الوحدة الاقتصادية كشخصية اعتبارية ، مع تحليل هذه الخصوم أولا الى « حقوق الملكية » و « حقوق الغير » ، ثم تبويب هذه الحقوق الاخرى الى « خصوم نابة » و « خصوم متداولة » ، وهذا التبويب يتفق وطبيعة المعلومات التي يزود بها المساهمون أو أصحاب الوحدة الاقتصادية من حيث معرفة القيمة الدفترية لحقوقهم ، كما أن هذا التبويب يوفر لإدارة الوحدة الاقتصادية البيانات بالشكل الذي يمكنها من معرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها في أوتات استحقاقها .

ولكن بالرجوع الى الاطار العام للدليل المحاسبي نجد أن حسابات الخصوم تكون من حسابات « رأس المال د / ٢١ » و « احتياطات د / ٢٢ » و « مخصصات د / ٢٣ » و « قروض طويلة الاجل د / ٢٤ » و « بنوك دائنة د / ٢٥ » و « دائنون د / ٢٦ » و « حسابات دائنة مختلفة د / ٢٧ » .

وهذا التبويب يوهى بأن الدليل المحاسبي أخذ بالنظرة الاقتصادية للخصوم ، وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وهذه المصادر يمكن تقسيمها الى نوعين رئيسيين :

١ - **مصادر التمويل الداخلى والذاتى :** وقد انعكست هذه المصادر بالدليل فى ثلاث مجموعات محاسبية ، وهى « رأس المال » و « الاحتياطات » و « المخصصات » .

٢ - **مصادر التمويل الخارجى اى الائتمائى :** وتشتمل هذه المصادر بالدليل باقى حسابات الخصوم وهى « القروض طويلة الاجل » و « البنوك الدائنة » و « الدائنون » و « الحسابات الدائنة المختلفة » .

وهذه النظرة تنعكس بصفة خاضعة فى اظهر جميع انواع المخصصات فى جانب الخصوم بنموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبي الموحد ، وذلك طبقا للنظرة الاقتصادية لهذه المخصصات وهى اعتبارها مصدر من مصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية (١) .

(١) لمزيد من الايضاح انظر المبحث الخاص بالمخصصات فى هذا الباب .

واتساقا مع هذه النظرة الاقتصادية في تبويب الخصوم نقسم هذا الباب  
الى فصلين كما يلي :

**الفصل الأول : مصادر التمويل الداخلى**

**الفصل الثانى : مصادر التمويل الخارجى**

• • •

## الفصل الأول

### مصادر التمويل الداخلي

كما سبق أن بينا ، تشمل مصادر التمويل الداخلي رأس المال والاحتياطيات والمخصصات ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول : رأس المال  
المبحث الثاني : الاحتياطيات  
المبحث الثالث : المخصصات



### المبحث الأول

#### رأس المال

عرف النظام المحاسبي رأس المال بأنه القيمة الأصلية للاصول التي يوفرها المالك للوحدة لتكون تحت تصرفها بصفة مستمرة ، وقد تكون هذه القيمة مستحقة أو مدفوعة ( نقدا أو عينا ) . ويلاحظ أن النظام المحاسبي اتجه في هذا التعريف اتجاهها اقتصاديا إذ ربط رأس المال بما يمثله من القيم الأصلية للاصول التي يوفرها المالك .

وينقسم حساب رأس المال في شركات القطاع العام الى حسابين مساعدتين هما « رأس مال مملوك د / ٢١١ » و « مساهمة الحكومة د / ٢١٢ » .

#### أولا - حساب ٢١١ - رأس مال مملوك :

وهو يعبر عن رأس المال المملوك للوحدة والمدفوع لها فعلا ، فمثلا اذا دفع نقدا يقيد بالقيد الآتي :

١٨٢١	من د / بنك تمويل النشاط الجارى
٢١١	الى د / رأس مال مملوك



## ثانيا - حساب ٢١٢ - مساهمة الحكومة ( تسدد ) :

ويمثل هذا الحساب مساهمة الحكومة في رأس مال الوحدة ، فيقيد به المبالغ التي تدفعها وزارة الخزانة عن مساهمة الحكومة في رأس مالها ، وهذه المساهمة كانت تسدد للشركات بواسطة المؤسسات التابعة لها ، على أن تقوم هذه الشركات بسداد الفوائد الدورية المستحقة على هذه المساهمة ، ورد المساهمة ذاتها طبقا لتعليمات صدرت بهذا الخصوص .

ويجدر الإشارة هنا الى قرار اللجنة العليا للتخطيط لسنة ١٩٧٤ بعدم رد التمويل الممنوح من المؤسسات للشركات التابعة لها . لذلك تعمل شركات القطاع العام على استصدار قرارات من جمعياتها العمومية بتعليق مساهمة الحكومة لرأس المال المملوك ، ويثبت ذلك بال قيد الآتى :

٢١٢	من د / مساهمة الحكومة ( تسدد )
٢١١	الى د / رأس مال مملوك



## المبحث الثانى

### الاحتياطيات

يمكن تعريف « الاحتياطى » بأنه كل مبلغ يخصص ( او يوزع ) من الارباح الصافية التي حققتها الوحدة لاغراض أو اهداف معينة . فالاحتياطى يعتبر توزيعا أو تصرفا في الارباح الصافية بخلاف مقابل « المخصص » فهو عبء تحبلى يجب أخذه في الحساب عند مقابلة الإيرادات بالنفقات أى قبل للوصول الى الارباح ( أو الخسائر ) الصافية للسنة المالية . ونورد فيما يلى شرح الاحتياطيات التي تضمنها الدليل المحاسبى .

#### اولا - حساب ٢٢١ - احتياطى قانونى :

تلتزم شركات القطاع العام بتجنيب نسبة من ارباحها السنوية لتكوين احتياطى قانونى . وقد تضمن قانونى المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم ٢٢ لسنة ١٩٦٦ ورقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ الاحكام الآتية بخصوص الاحتياطى القانونى .

يحدد مجلس الوزراء النسبة التي تجنب في كل سنة مالية من الارباح لتكوين احتياطى قانونى ، ومعنى ذلك ان هذه النسبة قد تتغير من سنة لآخرى ، ومما يذكر في هذا الصدد أن قرار رئيس الوزراء رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على أن يجنب ٥٪ من ارباح شركات القطاع العام لتكوين احتياطى قانونى .

يجوز بقرار من المؤسسة العامة التي تتبعها الشركة وموافقة الوزير المختص اضافة الاحتياطي كله أو بعضه الى رأس المال .

يقف تجنيب الاحتياطي اذا بلغت قيمته ما يوازي رأس المال ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفي هذه الحالة يجب ان يجدد القرار في كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنيبها بشرط ألا تزيد عن النسبة التي يحددها مجلس الوزراء في كل سنة .

### ثانيا - حساب ٢٢٢ - احتياطي يستثمر في سندات حكومية :

ينص قانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ على أنه يصدر قرار من رئيس الجمهورية بتحديد النسبة التي تجنب من الأرباح الصافية لشراء سندات حكومية أو تودع بالبنك المركزي في حساب خاص . ويقف تجنيب الاحتياطي اذا بلغت قيمته ما يوازي رأس المال ما لم يقرر الوزير المختص استمرار تجنيبه ، وفي هذه الحالة يجب أن يجدد القرار في كل سنة وان تحدد فيه النسبة الواجب تجنيبها بشرط ألا تجاوز النسبة التي يحددها قرار رئيس الجمهورية .

ويلاحظ ان القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩ والمعدل بالقانون رقم ١١٢ لسنة ١٩٦١ ينص ان تقوم الشركات المساهمة بتجنيب ٥٪ من الأرباح الصافية سنويا تخصص لشراء سندات حكومية قبل توزيع أية مبالغ على المساهمين .

ويلاحظ ان هذا الاحتياطي يتفق مع الاحتياطي القانوني في أن تكوينه ملزم بنص القانون ، الا أنه يختلف عنه في ضرورة استثماره خارج الوحدة أي في سندات حكومية أو بمثابة ايداع بالبنك المركزي في حساب خاص .

### ثالثا - حساب ٢٢٣ - احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية والتجديدات والتوسعات :

طبقا لما جاء بتفسيرات اللجنة الفنية الدائمة بجعل هذا الاحتياطي دائنا بما يجنب من الأرباح السنوية لمقابلة ما تحتاجه الوحدة من عمليات تجديد على أصل أو أصول معينة ، ولا يقتضى ذلك ان يكون التجديد من نفس نوع وطبيعة الأصول القائمة فعلا في الوحدة الاقتصادية .

### رابعا - حساب ٢٢٤ - احتياطي عام :

يفهم من تسمية هذا الاحتياطي أن تكوينه يكون بفرض عام وهو تدعيم المركز المالي للوحدة الاقتصادية .

## خامسا - حساب ٢٢٥ - احتياطي سداد مساهمة الحكومة :

يجعل هذا الاحتياطي دائنا بما يجنب من الفائض لتكوين مقابل سداد مساهمة الحكومة ، ويلاحظ ان تكوين هذا الاحتياطي بمثابة سداد أو استهلاك مساهمة الحكومة من الارباح السنوية الصافية للوحدة الاقتصادية .

## سادسا - حساب ٢٢٦ - احتياطي ارتفاع اسعار الاصول :

كما سبق ان بينا عند التعرض لموضوع الاهلاك يتم تكوين هذا الاحتياطي من مصدرين :

١ - فروق القيمة الاستبدالية ، وتتمثل في الفروق بين الاهلاك على أساس القيم الاستبدالية والقيم التاريخية للاصول الثابتة .

٢ - اهلاك الاصول التي تم اهلاكها دفتريا وما زالت تستخدم في الانتاج .

## سابعا - حساب ٢٢٧ - احتياطات أخرى :

يقيد في هذا الحساب ما يجنب من الفائض لتكوين احتياطات غير السابق ذكرها ، ويراعى عند تكوين أكثر من احتياطي ان يكون لكل منها حساب فرعي مستقل .

وسوف نبين المعالجة المحاسبية لتكوين هذه الاحتياطات عند شرح موضوع توزيع الفائض .



## المبحث الثالث

### المخصصات

المخصصات من حسابات الخصوم ، وتكون مقابل انشاء اعباء تحمل على ايرادات الفترة بسبب النقص المحتمل أو المؤكد في الاصول ولكن لا يمكن قياسه على وجه التحديد ، أو لمقابلة التزامات محتملة أو مؤكدة ولكن غير محدد قيمتها . ويتبين من هذا التعريف مايلي :

١ - تنقسم المخصصات الى نوعين رئيسيين : النوع الاول مخصصات تقييم الاصول مثل مخصص الاهلاك ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها والنوع الثاني مخصصات التزامات مثل مخصص الضرائب المتنازع عليها .

٢ - مقابل المخصصات اعباء تحميلية على الايرادات بخلاف الاحتياطات التي تعتبر توزيع أو تصرف في الفائض القابل للتوزيع .

ومقابل المخصصات هي حسابات « الاستخدامات » التي تستخدم لتكوين المخصصات ، وطبقا للدليل المحاسبى ينحصر ذلك فى حسابين هما : « الاهلاك د / ٣٥٢ » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك د / ٣٦٧ » .

أما المخصصات ذاتها فتقسم الى حسابات هي : « مخصص اهلاك د / ٢٣١ » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها د / ٢٣٢ » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها د / ٢٣٣ » و « مخصصات أخرى د / ٢٣٤ » .

وتختلف وجهات النظر بخصوص كيفية اظهار المخصصات بالميزانية ، وبهذا الخصوص نورد التعليق الآتى :

١ - تركز القواعد المحاسبية على « سبب » تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول ( كمخصصات الاهلاك والديون المشكوك فى تحصيلها ) بالميزانية مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها ممثلة للنقص المؤكد ولا يمكن قياسه على سبيل التحديد او ممثلة للنقص المحتمل فى هذه الاصول ، أما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بالميزانية بسبب كونها ممثلة لالتزامات مؤكدة ولا يمكن قياسها على سبيل التحديد او ممثلة لالتزامات محتملة بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

٢ - تركز النظرة الاقتصادية على « نتيجة » تكوين المخصصات ، وهى حبس اموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمسويل الذاتى ، وطبقا لهذه النظرة تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم بالميزانية ، وهذه النظرة هي التى انعكست فى نموذج الميزانية بالنظام المحاسبى الموحد .



## الفصل الثانى

# مصادر التمويل الخارجى

كما سبق أن بينا ، تشمل مصادر التمويل الخارجى القروض طويلة الاجل والبنوك الدائنة والدائنون والحسابات الدائنة المختلفة ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول :	القروض طويلة الاجل
المبحث الثانى :	البنوك الدائنة
المبحث الثالث :	الدائنون
المبحث الرابع :	الحسابات الدائنة المختلفة



### المبحث الأول

#### القروض طويلة الاجل

يظهر هذا الحساب حركة القروض اى المبالغ التى تقتترضها الوحدة الاقتصادية من الغير على أن تسددوها بعد مدة تزيد على سنة من تاريخ عقد القروض ، وذلك بغض النظر عن صفة القرض اى سواء كان جهة مصرفية ( كالبك المركزى ) أو غير ذلك .

#### القواعد الخاصة بالقروض طويلة الاجل :

١ - التفرقة بين القروض « المحايية » و « الخارجية » مع تبويب القروض بحسب الغرض منها الى : « قروض لشراء اصول جديدة » و « قروض لشراء اصول قائمة » و « قروض لشراء مستلزمات سلعية » .

وذلك لأن المدفوعات لشراء اصول ثابتة جديدة تعتبر من التكوين الراسمالى ، بينما شراء اصول قائمة ( قديمة ) لا يعدو ان يكون تحويلا رأسماليا من وحدة اقتصادية لأخرى ، أما شراء المستلزمات السلعية فهو من النشاط الجارى .

٢ - عند سداد قروض الاصول الثابتة يجعل حساب البنك تمويل النشاط الاستثمارى دائما ، أما سداد قروض المستلزمات السلعية فيتم عن طريق بنك تمويل النشاط الجارى .

٣ - لا يجوز تعليية الفوائد لحساب القرض ، فالفوائد التى استحققت ولم تدفع تقيد لحساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » .

مثال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبى :

١ - اشترت الشركة اراضى بناء تم استلامها بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه بقرض يسدد بعد خمس سنوات .

٢ - سددت الشركة ما يلى ( ١ ) قرض قيمته ٦٠٠٠ جنيه مستحق لأحدى الشركات الاجنبية مقابل خامات اشترتها الشركة من هذه الشركة الاجنبية منذ أربع سنوات . ( ب ) قرض قيمته ٩٠٠٠ جنيه منحه البنك المركزى للشركة منذ ثلاث سنوات لشراء آلات جديدة .

بيان	مساعد	له	منه
من ه / تكوين سلمى اراضى	٨٠٠٠		٨٠٠٠
الى ه / قروض محلية طويلة الاجل لشراء اصول قائمة ( شراء اراضى بناء بقرض )	٨٠٠٠	٨٠٠٠	
من / قروض خارجية طويلة الاجل لشراء مستلزمات سلعية	٦٠٠٠		٦٠٠٠
الى ه / بنك تمويل النشاط الجارى ( سداد القروض المستحق لـ ... بشيك رقم ... )		٦٠٠٠	
من ه / قروض محلية طويلة الاجل لشراء اصول جديدة	٩٠٠٠		٩٠٠٠
الى ه / بنك تمويل النشاط الاستثمارى ( سداد قرض البنك المركزى بشيك رقم ... )		٩٠٠٠	

## المبحث الثانى البنوك الدائنة

يبين هذا الحساب دائنة البنوك للوحدة الاقتصادية ، وينقسم الى حسابات مساعدة هي : « سحب على المكشوف د / ٢٥١ » و « وقروض قصيرة الاجل بضمان د / ٢٥٢ » و « جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية د / ٢٥٣ » .

### اولا - حساب ٢٥١ - سحب على المكشوف :

يظهر هذا الحساب مديونية الوحدة مقابل السحب على المكشوف من البنك وذلك بدون ضمان ، ويلاحظ كما سبق بيانه ان النظام المحاسبى يقضى بتقسيم حساب « البنك حساب جارى » الى حسابين فرعيين أحدهما لتمويل النشاط الجارى والآخر لتمويل النشاط الاستثمارى ، ولكن النظام لم يتبع هذا الاجراء بالنسبة لحساب السحب على المكشوف .

### ثانيا - حساب ٢٥٢ - قروض قصيرة الاجل بضمان :

يظهر هذا الحساب مديونية الوحدة مقابل قروض من البنك لمدة سنة فأقل ، وتقدم الوحدة ضمانا للبنك عند عقد هذه القروض ، وقد يكون هذا الضمان ممثلا فى أوراق مالية او تجارية او بضائع او ضمان شخصى .

### ثالثا - حساب ٢٥٣ - جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية :

يبين هذا الحساب حركة الاعتمادات التى يتم تمويلها بمعرفة البنك ، أى الاعتمادات التى لم يخصم قيمتها من الحساب الجارى للوحدة ، فيجعل دائما بقيمة الاعتمادات التى يتم تمويلها بمعرفة البنك ويجعل مدينا بقيمة المبالغ التى تخصم من الحساب الجارى للوحدة .

ويلاحظ ان النظام - فى صدد شرحه لهذا الحساب - أشار الى استخدامه بخصوص تمويل « اعتمادات مستندية لشراء بضائع د / ١٣٦١ » ، ولم يتعرض لموضوع تمويل « اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة د / ١٢٢٢ » . وليس هناك مفر من استخدام نفس الحساب بخصوص تمويل الاعتمادات من النوع الاخير بواسطة البنك ، ونرى تقسيم هذا الحساب الى حسابين فرعيين كما يلى :

جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة لشراء بضائع	٢٥٣١ ٢٥٣٢	٢٥٣
---	--------------	-----

وذلك تمثيلاً مع السمة العامة للنظام وهي تخصيص مجموعة من الحسابات  
لإثبات عمليات النشاط الاستثماري وأخرى لإثبات عمليات النشاط الجاري .



## المبحث الثالث

### الدائنون

يضم هذا الحساب الإجمالي الالتزامات المترتبة على مباشرة الوحدة لنشاطها  
الجاري ، وقد تنشأ هذه الالتزامات كنتيجة مباشرة لهذا النشاط ويتمثل  
في حسابات « موردون » و « أوراق دفع » ، وقد تنشأ هذه الالتزامات كنتيجة  
غير مباشرة لنشاط الوحدة الجاري ، وقد جمع النظام المحاسبي  
هذه الالتزامات في حسابي « الدائنون المتنوعون » و « دائنو توزيعات » .  
ويجب ملاحظة أن حساب الدائنون لا يشمل على التزامات الوحدة  
الناشئة من النشاط الاستثماري المتمثل بصفة خاصة في عمليات شراء الأصول  
الثابتة والأوراق المالية ، إذ تندرج هذه الالتزامات ضمن « الحسابات  
الدائنة المختلفة د / ٢٧ » .

وطبقاً لذلك ينقسم الحساب إلى حسابات مساعدة هي : « موردون د /  
٢٦١ » و « أوراق دفع د / ٢٦٢ » و « دائنون متنوعون د / ٢٦٣ » و « دائنو  
توزيعات د / ٢٦٤ » .

وسنؤجل شرح حساب « دائنو توزيعات » للباب السادس عند التعرض  
لموضوع توزيع الفائض ، أما الحسابات الأخرى فيخصص لها الفروع التالية .

### الفرع الأول

#### الموردون

يمثل هذا الحساب إجمالي حسابات الموردين بما فيهم مقاولي الباطن ويجعل  
دائناً بإجمالي قيمة المشتريات وبقية أوراق الدفع التي رفضتها الوحدة ،  
ويجعل مدينا بما يسدد للموردين والخصم المكتسب وبقية مردودات  
المشتريات وأوراق الدفع التي يسحبها الموردون على الوحدة .

#### القواعد الخاصة بالموردين :

١ - تقسيم حساب الموردين حسب التقسيم القطاعي في المحاسبة  
القومية فينقسم الحساب إلى حسابات فرعية وجزئية كما يلي :



٢٦١	٢٦١١	موردون موردو القطاع العام خدمات اعمال موردو القطاع الخاص موردو الخارج
	٢٦١١١	
	٢٦١١٢	
	٢٦١٢	
	٢٦١٣	

٢ - قصر استخدام حساب الموردين على مشتريات المستلزمات السلعية واستحقاق المستلزمات الخدمية والمشتريات بفرض البيع .

٣ - معالجة المدفوعات المقدمة للموردين مباشرة في حساباتهم (١) ، فاذا فرض أن الوحدة الاقتصادية دفعت لمورد ( شركة قطاع عام ) مبلغ ٣٠٠٠ جنيه تحت ذمة توريد مستلزمات سلعية لم تستلمها الوحدة بعد ، يتم اثبات ذلك بالقيد الآتي :

منه	له	مساعد	بيان
٣٠٠٠			من د / موردو قطاع عام اعمال شركة ...
	٣٠٠٠		الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

واذا فرض أن توريد هذه المستلزمات للوحدة الاقتصادية لم يتم حتى نهاية السنة المالية ، فإن الرصيد المدين لهذا المورد يظهر كرصيد شاذ في جانب الأصول بالميزانية وتحت اسم « موردون » ، أى دون إجراء مقاصة بين الأرصدة العادية والشاذة للموردين .

## الفرع الثانى

### أوراق الدفع

يمثل هذا الحساب حركة أوراق الدفع ، فيجعل دائنا بقيمة أوراق الدفع خلال الفترة ، ويجعل مدينا بقيمة ما يسدد وما يرفض منها .

### القواعد الخاصة بأوراق الدفع :

١ - التفرقة بين أوراق الدفع المحلية والخارجية ، فيقسم الحساب الى حسابين فرعيين هما : « أوراق دفع محلية د / ٢٦٢١ » و « أوراق دفع خارجية د / ٢٦٢٢ » .

(١) يلاحظ في هذا الصدد أن الدفعات المقدمة لشراء أصول ثابتة تقيد في حساب « اتفاق استثمارى - دفعات مقدمة د / ١٢٢١ » وذلك لحين توريد هذه الأصول .

٢ - قصر استخدام هذا الحساب على اثبات عمليات أوراق الدفع المرتبطة بحساب المورقين .

وكمثال نفرض أن أحد الموردين بالخارج سحب كمبيالة على الوحدة بمبلغ ٥٠٠ جنية فيقيد ذلك كما يلي :

منه	له	بيان	م . د
٥٠٠		من د / موردو الخارج	٢٦١٢
	٥٠٠	الى د / أوراق دفع خارجية	٢٦٢٢

### الفرع الثالث

#### الدائنون المتنوعون

يتمثل حساب الدائنين المتنوعين أساسا في الالتزامات التي ترتبط بصفة غير مباشرة بالنشاط الجارى ، وينقسم الى حسابات فرعية هي : « تأمينات الغير د / ٢٦٣١ » و « مصلحة الضرائب د / ٢٦٣٢ » و « مصلحة الجمارك د / ٢٦٣٣ » و « وزارة الخزانة / ٢٦٣٤ » و « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية د / ٢٦٣٥ » و « جارى المؤسسة د / ٢٦٣٦ » و « الهيئة العامة للتأمين والمعاشات د / ٢٦٣٧ » و « جارى شركات المؤسسة د / ٢٦٣٨ » و « هيئات تأمينية أخرى د / ٢٦٣٩ » .

#### أولا - حساب ٢٦٣١ - تأمينات الغير :

ويقيد فيه حركة التأمينات التي يدفعها الغير للوحدة ضمانا لتنفيذ تعهداتهم ، ومن أمثلة ذلك التأمينات الابتدائية والنهائية المقدمة من الغير . وفيما يلي أهم القيود المتعلقة بهذا الحساب :

#### ١ - دفع التأمينات بواسطة الغير :

١٨٢١	من د / بنك تمويل النشاط الجارى
٢٦٣	الى د / دائنون متنوعون
٢٦٣١	تأمينات الغير

#### ٢ - رد التأمينات للغير :

٢٦٣	من د / دائنون متنوعون
٢٦٣١	تأمينات الغير
١٨٢٢	الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى

ويلاحظ ان المدفوع سدادا لهذه التأمينات ورد ضمن مدفوعات النشاط الاستثماري والراسمالي في قوائم الموازنة النقدية ، ولذلك جعل حساب البنك تمويل النشاط الاستثماري دائما بما يرد من هذه التأمينات .

### ثانيا - حساب ٢٦٣٢ - مصلحة الضرائب :

وبين هذا الحساب حركة الضرائب المتمثلة في التزامات على الوحدة ، فيقيد في هذا الحساب ما يلي :

١ - حركة الضرائب المحتجزة من الغير عند المنبع لحساب مصلحة الضرائب طبقا لما تقرره القوانين مثل ضريبة كسب العمل والقيم المنقولة وملحقاتهما .

٢ - حركة الضرائب التي تتحملها الوحدة وتدفعها مباشرة لمصلحة الضرائب مثل اضرية العقارية وضرائب ارباح العام . ويلاحظ في هذا الصدد ان هناك ضرائب تتحملها الوحدة عن طريق خصمها عند المنبع بواسطة الغير ومن ثم لا علاقة لها البتة بحساب مصلحة الضرائب مثل ضريبة القيم المنقولة على ايرادات الاوراق المالية للوحدة .

ويلاحظ ان هناك بعض بنود الضرائب تسدد عمليا لجهات غير مصلحة الضرائب وتتمثل في الضرائب العقارية وضريبة السيارات ومع ذلك يتم تقييدها لحساب مصلحة الضرائب الامر الذي اثار بعض الانتقادات نحو تسمية هذا الحساب . ويقسم حساب مصلحة الضرائب الى حسابات جزئية وتحليلية كما يلي :

٢٦٣٢		مصلحة الضرائب
٢٦٣٢١		ضرائب محتجزة من الغير عند المنبع
	٢٦٣٢١١	كسب عمل ودفاع ودفعة
	٢٦٣٢١٢	قيم منقولة وبلدية ودفاع وغيرها
٢٦٣٢٢		ضرائب تتحملها الوحدة
	٢٦٣٢٢١	ضرائب ارباح العام
	٢٦٣٢٢٢	ضرائب عقارية
	٢٦٣٢٢٣	ضرائب اخرى

### ثالثا - حساب ٢٦٣٣ - مصلحة الجمارك :

يجعل هذا الحساب دائما بالرسوم الجمركية ورسوم الانتاج المستحقة لمصلحة الجمارك ، ويجعل مدينا بما يسدد منها وبما يتم تسويته مع حساب « مصلحة الجمارك - امانات ح / ١٦٣٣ » .

ويقسم هذا الحساب الى حسابات جزئية هي : « رسوم جمركية على اصول ثابتة مستوردة د / ٢٦٣٣١ » و « رسوم جمركية على بضائع مستوردة د / ٢٦٣٣٢ » و « رسوم انتاج د / ٢٦٣٣٣ » .

قلنا سابقا ان حساب « دائنون متنوعون » يخصص اصلا لحصر الالتزامات التي ترتبط بصفة غير مباشرة بالنشاط الجارى ، ولكن يلاحظ ان حساب « مصلحة الجمارك - رسوم جمركية على اصول ثابتة مستوردة » يتعلق بنشاط استثمارى ، ويبدو ان هدف النظام من ادراجه كحساب جزئى لحساب « دائنون متنوعون » هو اثبات المستحق لمصلحة الجمارك فى حسابات جزئية تنتمى لحساب فرعى واحد .

#### **رابعا - حساب ٢٦٣٤ - وزارة الخزانة :**

يمثل هذا الحساب حركة المعاملات المباشرة بين وزارة الخزانة والوحدة الاقتصادية ، فيقيد فيه حصيلة الخزانة ، كما يقيد فيه حركة المعاملات الجارية مع هذه الوزارة ، فيقسم هذا الحساب الى حسابين جزئيين هما ، « حصيلة الخزانة د / ٢٦٣٤١ » و « حساب جارى د / ٢٦٣٤٢ » .

#### **خامسا - حساب ٢٦٣٥ - الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية :**

ويقيد به حركة المستحق للهيئة عن التأمينات الاجتماعية ( حصة العامل + حصة الوحدة ) وفروق مكافآت ترك الخدمة المستحقة لبعض العاملين والادخار الذى يستقطع من اجور العاملين ، وطبقا لذلك ينقسم الحساب الى حسابات جزئية هي « حساب جارى د / ٢٦٣٥١ » و « مقابل مكافآت ترك الخدمة د / ٢٦٣٥٢ » و « مقابل ادخار د / ٢٦٣٥٣ » .

#### **سادسا - حساب ٢٦٣٦ - جارى المؤسسة :**

ويمثل هذا الحساب حركة المعاملات الجارية بين الوحدة الاقتصادية والمؤسسة التى تتبعها . ومن ثم لا يدخل فى هذا الحساب استحقاق وسداد حصة الدولة فى الارباح التى تسدد عمليا للمؤسسة ، اذ يتم معالجة ذلك عن طريق حساب دائنو توزيعات .

#### **سابعا - حساب ٢٦٣٧ - الهيئة العامة للتأمين والمعاشات :**

تشترك بعض الهيئات العامة فى صندوق التأمين والمعاشات وليس فى هيئة التأمينات الاجتماعية ، ولذلك اضيف هذا الحساب لبيان حركة المستحق لهذه الهيئة .

#### **ثامنا - حساب ٢٦٣٨ - جارى شركات المؤسسة :**

من المعلوم ان المؤسسة تتبعها عدة وحدات اقتصادية ، لذلك خصص

هذا اذ حساب لبيان حركة المعاملات الجارية بين الوحدة وباتى الوحدات الاقتصادية التابعة لنفس المؤسسة .

#### تاسعا - حساب ٢٦٣٩ - هيئات تأمينية اخرى :

قد تتعامل الوحدة مع هيئات تأمينية بخلاف الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية والهيئة العامة للتأمين والمعاشات ، لذلك خصص هذا الحساب لبيان حركة لمعاملات بين الوحدة وهذه الهيئات التأمينية الاخرى .



### المبحث الرابع

#### الحسابات الدائنة المختلفة

قد تنشأ التزامات على الوحدة نتيجة مباشرة نشاطها الاستثمارى أى شراء اصول ثابتة أو استثمارات مالية ، كما قد يكون هناك حسابات دائنة لم يفرد لها حسابات خاصة بها بالدليل المحاسبى .

وقد خصص النظام المحاسبى حساب « الحسابات الدائنة المختلفة » بصفة أساسية لبيان حركة هذه الالتزامات ، فينقسم هذا الحساب الى حسابات مساعدة هى : « الانتاج التام تحت البيع د / ٢٧١ » و « دائنون مختلفون د / ٢٧٢ » و « ارصدة دائنة اخرى د / ٢٧٣ » و « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة د / ٢٧٤ » .

ويلاحظ أن حساب « الانتاج التام تحت البيع » يقابل حساب « حركة الانتاج التام بسعر البيع » ، وقد سبق شرح طبيعة هذين الحسابين ومعالجتهما محاسبيا ، لذلك سنقتصر على شرح الحسابات الاخرى فى الفروع التالية .

#### الفرع الأول

##### الدائنون المختلفون

استحدث النظام المحاسبى الموحد هذا الحساب لحصر حركة التزامات الوحدة المترتبة على نشاطها الاستثمارى أى شراء الاصول الثابتة والاستثمارات المالية ، وهو حساب وسيط لابرار حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وربطها بحسابات الميزانية .

وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « دائنو شراء اصول جديدة د / ٢٧٢١ » و « دائنو شراء اصول قائمة د / ٢٧٢٢ » و « دائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل د / ٢٧٢٣ » و « دائنو شراء سندات حكومية د / ٢٧٢٤ »

و « دائنو شراء أوراق مالية د / ٢٧٢٥ » و « دائنو شراء استثمارات مالية أخرى د / ٢٧٢٦ » ، ويلاحظ على هذه الحسابات ما يلي :

١ - خصص النظام حسابا لشراء الأصول الثابتة الجديدة وآخر لشراء الأصول القائمة لان شراء الأصول الجديدة يعتبر تكويناً رأسمالياً على المستوى القومى ، أما شراء الأصول القائمة فلا يعدو أن يكون تحويلاً رأسمالياً على هذا المستوى .

٢ - خصص حساب لدائنو فوائد سابقة على بدء التشغيل لان هذه الفوائد تحمل على حساب النفقات الأيرادية المؤجلة التى تعتبر بنداً من بنود الأصول الثابتة .

٣ - تخصص الحسابات الثلاث الأخيرة لبيان الالتزامات المترتبة على شراء الاستثمارات المالية .

## الفرع الثانى

### حساب الارصدة الدائنة الاخرى

يقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هى : « دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين د / ٢٧٣١ » و « ارباح مبيعات تقسيط تخص اعوام لاحقة د / ٢٧٣٢ » و « ارصدة دائنة متنوعة د / ٢٧٣٣ » .

#### أولاً - حساب ٢٧٣١ - دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين :

يجعل هذا الحساب دائناً بالمبالغ المستقطعة من أجور العاملين والمستحق سدادهما للغير ، فيما عدا :

١ - ضرائب كسب العمل والدفاع والامن القومى والدمغة .

٢ - المستقطع مقابل حصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية والادخار .

اذ تقيد هذه الاستقطاعات فى الحسابات المختصة (١) ، وبناء على ذلك يجعل هذا الحساب دائناً بما يستقطع من العاملين كاشتراكات النوادى والنقابات ، واقساط عن مشتريات العاملين من وحدات اقتصادية أخرى ، والنفقات الشرعية ونحو ذلك ، ويجعل هذا الحساب مديناً بما يسدد للغير من هذه الاستقطاعات .

#### ثانياً - حساب ٢٧٣٢ - ارباح مبيعات تقسيط تخص اعوام لاحقة :

تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بنشاط البيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية أى عدم نقل ملكية ما يتم بيعه للمشتري الا بعد سداد الاقساط كما هو الحال

(١) انظر المعالجة المحاسبية للأجور النقدية فى المبحث الاول - الفصل الاول - الباب الرابع .

بأنسبة لمشروعات التعمير والاسكان ، وبالنسبة لهذا النشاط تثار مشكلة كيفية توزيع الارباح على سنوات التعاقد ، وليس هنا مجال سرد ومناقشة الآراء المختلفة في هذا الصدد ، لذلك نفضل ارجاء مناقشة ارباح مبيعات التقسيط وكيفية معالجتها محاسبيا الى بحث مستقل ، كما سبق ان اشرنا بخصوص ارباح مشروعات التعمير والاسكان .

### ثالثا - حساب ٢٧٢٣ - الارصدة الدائنة المتنوعة :

ويخصص هذا الحساب لاثبات اى التزام لم يندرج تحت اى حساب من حسابات الخصوم السابق الاشارة اليها ، ونذكر من هذه الالتزامات على سبيل المثال ما يلى :

١ - ما يدفعه العاملون او ما يستقطع من اجورهم مقابل التمتع بالمزايا العينية .

٢ - اوراق الدفع غير المتعلقة بحساب الموردين مثل حالة سحب كمبيالة على الوحدة الاقتصادية بقيمة مشترياتها من مكونات الاصول الثابتة .

### الفرع الثالث

#### المصروفات الجارية والتخصيصية المستحقة

وهو حساب وسيط لابرار حركة النقدية لتسهيل استخراج الموازنة النقدية وينقسم هذا الحساب الى حسابات فرعية هي : « اجور مستحقة د / ٢٧٤١ » و « ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » و « فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » و « تبرعات واعانات مستحقة للغير د / ٢٧٤٤ » و « تعويضات مستحقة د / ٢٧٤٥ » و « مصروفات سنوات سابقة مستحقة د / ٢٧٤٦ » .

ويجعل هذا الحساب دائنا بما استحق من هذه المصروفات ومدينا بما دفع منها فعلا . ويلاحظ في هذا الصدد ان النظام المحاسبي يستلزم اثبات استحقاق هذه المصروفات اولا بأول اى دون الانتظار لعملية الجرد في نهاية السنة المالية ، وطبقا لذلك يمثل رصيد هذا الحساب المصروفات التى استحققت ولم تدفع بعد .



# الباب الرابع حسابات الاستخدمات

## تقديم الباب — الاطار العام لتبويب الاستخدمات :

استخدم النظام المحاسبى الموحد اصطلاح « الاستخدمات » ليعبر عن النفقات والاعباء التى تنفقها أو تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة نتيجة استخدام خدمات أو عوامل الانتاج فى مباشرة نشاطها الاقتصادى ، وارتباط بنود هذه الاستخدمات بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية قد يكون ارتباطا مباشرا أو غير مباشر ، كما أنها قد تشمل بعض البنود غير المرتبطة بهذا نشاط مثل المصروفات الخاصة بالسنوات السابقة .

وطبقا للاطار العام للدليل المحاسبى يتم تبويب الاستخدمات الى ستة مجموعات ، وهى « الأجور د / ٣١ » و « المستلزمات السلعية د / ٣٢ » و « المستلزمات الخدمية د / ٣٣ » و « المشتريات بغرض البيع د / ٣٤ » و « المصروفات النحولية الجارية د / ٣٥ » و « التحويلات الجارية التخصيصية د / ٣٦ » .

ويمكن تفسير هذا التبويب بالمقارنة بينه وبين التبويب التقليدى لعناصر التكاليف ، اذ طبقا لهذا التبويب الأخير تقسم العناصر الى ثلاث مجموعات ، وهى « الأجور » و « المستلزمات السلعية » و « المصروفات » ، وذلك بجانب الأعباء الأخرى غير المرتبطة بالنشاط الجارى .

فبالمقارنة بين وجهتى النظر السابقتين من زاويتى المصطلحات والتبويب يمكن ابراز النقاط الآتية :

١ — استخدم الدليل المحاسبى اصطلاح « الاستخدمات » بدلا من اصطلاح « عناصر التكاليف » لكون الأول أكثر شمولاً ، الأمر الذى مكن أولا من تضمين الدليل المحاسبى المشتريات بغرض البيع حتى يمكن انطباقه على النشاط التجارى بجانب الأنشطة الاقتصادية الأخرى ، كما مكن ثانيا من اشمال الدليل على حساب التحويلات الجارية التخصيصية باعتباره مجمع الاستخدمات التى لا تعتبر فنيا من عناصر التكاليف .

٢ — تم تقسيم « المصروفات » بالدليل الى قسمين ، الأول هو « المستلزمات الخدمية » باعتبارها تمثل تكلفة الخدمات المؤداة بواسطة الغير ، والثانى هو « المصروفات التحويلية الجارية » باعتبارها تمثل باقى المصروفات . وبخصيص حساب للمستلزمات الخدمية بالدليل المحاسبى منبثق من هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية لكون هذه المستلزمات اذا ما اضيفت



الى المستلزمات السلعية فأنهما يعبران معا عن الاستهلاك الوسيط كما هو معروف في المحاسبة القومية .

٣ - أخذ الدليل المحاسبى بالأسلوب المتعارف عليه في المحاسبة من حيث التفرقة بين الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى والاستخدامات الأخرى ، فقد تم تجميع هذه الاستخدامات الأخيرة في التحويلات الجارية التخصيصية ، وهذا امر منطقي اذ ان هذه التفرقة اذا كانت امرا حيويا لتنمية الوظيفة الخدمية للمحاسبة في مجال امداد ادارة الوحدة الاقتصادية بالبيانات مبوبة بالشكل الذى يمكنها من الرقابة وتقييم الاداء ، فهي ايضا ضرورية لامكان تصوير « حساب الانتاج » و « حساب التخصيص » على المستوى القومى .

بعد هذا التحليل والتفسير ، نقسم هذا الباب الى فصول تبعا لتبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى كما يلى :

الفصل الأول :	الأجور
الفصل الثانى :	المستلزمات السلعية
الفصل الثالث :	المستلزمات الخدمية
الفصل الرابع :	المشتريات بغرض البيع
الفصل الخامس :	المصروفات التحويلية الجارية
الفصل السادس :	التحويلات الجارية التخصيصية



# الفصل الأول الأجور

الأجور هي تكلفة القوة العاملة بالوحدة الاقتصادية ولا تقتصر هذه الأجور على ما تدفعه الوحدة من أجور نقدية بل تتعدها لتشمل ما يتمتع به القوة العاملة من مزايا عينية وما تساهم به الوحدة في التأمينات الاجتماعية، ومن الناحية الاقتصادية تعتبر الأجور عائدا لأحد عوامل الإنتاج وعنصرا من عناصر القيمة المضافة.

وينقسم حساب الأجور الى ثلاث حسابات وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

المبحث الأول :	الأجور النقدية
المبحث الثاني :	المزايا العينية
المبحث الثالث :	مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية



## المبحث الأول الأجور النقدية

يقصد بالأجور النقدية ما يستحقه العاملون من أجور وما في حكمها فنشمل :

- ١ - **الوظائف الدائمة :** وتنضمين كافة الفئات بالنسبة للإدارة العليا والمسنوى الأول والثاني والثالث .
- ٢ - **المكافآت الشاملة :** وتتضمن مكافآت الخبراء الوطنيين والاجانب وأجور العمال الموسميين .
- ٣ - **تكاليف المعارن :** وذلك في حدود ما تتحمله الوحدة من تكاليفهم .
- ٤ - **تكاليف الاجازات الدراسية .**
- ٥ - **المكافآت :** وهي التي تمنح مقابل أعمال إضافية مثل الاجر الإضافي ونظير أيام الجمع ومكافآت حضور الجلسات واللجان .

٦ - **البدلات والرواتب :** وهى التى تمنح لوظائف معينة او طبقا لأوضاع او ظروف معينة بمثل رواتب تمثيل الوظائف العليا ، ورواتب طبيعة العمل ، وبدلات السكن والاعذية والملابس .

### **القواعد الخاصة بالاجور النقدية :**

١ - **عدم ارتباط البدلات بالنشاط الإنتاجى :** لا تدخل ضمن الاجور النقدية البدلات المرتبطة بالنشاط الإنتاجى مثل بدل الانتقال الذى يجب توجيهه محاسبيا « مستزمات خدمية - نقل وانتقالات عامة ومواصلات » .

٢ - **اجمالى الاجر :** تتمثل تكلفة الاجور النقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية فى اجمالى الاجر دون صافية أى قبل الاستقطاعات .

٣ - **توسيط حساب مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة :** لاغراض الميزانية النقدية تحت الاجور بقيددين ، القيد الاول لاثبات استحقاقها ، والقيد الثانى لاثبات صرفها للعاملين ، ويتم ذلك عن طريق توسيط احد حسابات الالتزامات وهو حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - اجور مستحقة » .

أما الاستقطاعات فتقيد استحقاقها لحسابات الميزانية المختصة ، وتحتصر الاستقطاعات المدفوعة فى الميزانية النقدية على طريق هذه الحسابات ، وفيما يلى بيان بحسابات الميزانية التى تقيد لها هذه الاستقطاعات .

١ - **دائنون متنوعون د / ٢٦٣ :** ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات الآتية :

أ ( الضرائب المستحقة عند المنبع من العاملين ، وتقيد لحساب « مصلحة الضرائب - كسب عمل ودفاع ودمغة د / ٢٦٣٢١١ » .

ب ( حصة العاملين فى اشتراك هيئة التأمينات الاجتماعية وتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - حساب جارى د / ٢٦٣٥١ (١) » .

ج ( اشتراكات الادخار وتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - مقابل ادخار د / ٢٦٣٥٣ » .

٢ - **دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين د / ٢٧٣١ :** ويقيد لهذا الحساب الاستقطاعات لحساب دائنين مثل اقساط مشتريات العاملين من وحدات أخرى ، واشتراكات الهيئات والنوادي واستقطاعات تنفيذ احكام قضائية ونحو ذلك .

(١) تشترك بعض الهيئات فى صندوق التأمين والمعاشات وليس فى هيئة التأمينات الاجتماعية ، على هذه الحالة تقيد حصة العاملين فى حساب « الهيئة العامة للتأمين والمعاشات د / ٢٦٣٧ » .

٣ - أرصدة دائنة متنوعة د / ٢٧٢٣ : ويقيّد لهذا الحساب اشتراكات العاملين مقابل التمتع بمزايا عينية تقدمها الوحدة الاقتصادية كعلاج للاسر أو نصيب في تكلفة التغذية ونحو ذلك .

ويرى بعض الكتاب أن تقيد هذه الاشتراكات أو المساهمة لحساب « مزايا عينية د / ٣١٢ » ، كتسوية أو تخفيض مباشر لتكلفة هذه المزايا ، ويرد على ذلك أن هذه المعالجة أن استقامت في حالة استقطاع حصة العاملين في المزايا لعينية من أجورهم النقدية فأنها لا تستقيم في حالة دفع هذه الحصة نقدا بواسطة العاملين ، لان معالجة ذلك بجعل حساب النقدية مدينة وحساب المزايا ايعينية دائنا يتناقض مع سمة « ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات » .

لذلك نرى قيد مساهمة العاملين في المزايا العينية ، سواء خصمت من الاجور النقدية أو تم دفعها بواسطة العاملين ، لحساب من حسابات الالتزامات وهو حساب « أرصدة دائنة متنوعة » وذلك لعدم تخصيص حساب لذلك بالدليل المحاسبي .

وبهذا الصدد يلاحظ انه يتعين نسوية حساب المزايا العينية في نهاية كل فترة دورية بجعله دائنا مع جعل حساب « أرصدة دائنة متنوعة » مدينا كما سيرد مفصلا فيما بعد .

٤ - عملاء قطاع خاص عائلي د / ١٦١٢١ : ويقيّد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لثمن مشتريات العاملين من الوحدة الاقتصادية .

٥ - مدينون متنوعون - سلف العاملين د / ١٦٣٢ : ويقيّد لهذا الحساب الاستقطاعات سدادا لسلف العاملين من الوحدة الاقتصادية .

### المعالجة المحاسبية للاجور النقدية :

١ - استحقاق الأجر : يقيد اجمالي كشوف الاجور بجعل حساب الاجور النقدية مدينا باجمالي الاجور وحساب الاجور المستحقة دائنا بصافي الأجر مع قيد الاستقطاعات في الحسابات المتعلقة بها ، ويتم ذلك طبقا لاذن التوجيه المحاسبي الآتي :

٢١١	من هـ / اجور تقسدية
٢٦٤	الى هـ / دائنون متنوعون
٢٦٢١١	مصلحة الضرائب - كسب عمل ودفاع ودفعة
٢٦٢٥١	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - حساب جاري
٢٦٢٥٢	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - مقابل الانفاق
٢٧٢١	الى هـ / دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين
٢٧٢٢	الى هـ / ارصدة دائنة متنوعة
١٦١٢١	الى هـ / عملاء قطاع خاص عائلي
١٦٢	الى هـ / مدينون متنوعون
١٦٢٢	سلف العاملين
٢٧٤	الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤١	اجور مستحقة

٢ - سحب شيك بقيمة صافي الاجور المستحقة : يقيد سحب هذا الشيك  
بأذن التوجيه المحاسبي الآتي :

٢٧٤	من هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤١	اجور مستحقة
١٨٢١	الى هـ / بك تمويل النشاط الجاري

٣ - سداد الالتزامات المقرتبة على الاستقطاعات : بينما فيما سبق أنواع  
الاستقطاعات ، ومن حيث مضمير هذه الاستقطاعات يمكن تبويبها الى ثلاث  
مجموعات :

أ ( استقطاعات يترتب عليها التزامات يتعين على الوحدة الاقتصادية  
سدادها طبقا للمواعيد المقررة ، وتتمثل ذلك في الاستقطاعات المقيدة  
لحساب « دائنون متنوعون » و « دائنون بمبالغ مستقطعة من  
العاملين » .

ب ( استقطاعات يترتب عليها تحصيل كل أو جزء من حقوق الوحدة  
الاقتصادية قبل العاملين بها ، ويتمثل ذلك في الاستقطاعات لحساب  
« عملاء قطاع خاص عائلي » و « مدينون متنوعون - سلف العاملين » .

ج ( استقطاعات يترتب عليها استرداد جزء من تكلفة المزايا العينية ،  
ويتمثل ذلك في مساهمة العاملين في هذه المزايا والمقيدة لحساب  
« ارصدة دائنة متنوعة » .

وطبقا لهذا التحليل فان سداد الالتزامات المترتبة على الاستقطاعات ينحصر في المجموعة الاولى ، ويتم اثبات السداد طبقا لاذن التوجيه المحاسبي الآتي :

٢٦٢	من هـ / دائنسون مقوعسون
٢٦٢٢١١	مصلحة الضرائب - كسب عمل ودفاع وبمفة
٢٦٢٥١	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - حساب جاري
٢٦٢٥٢	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - مقابل اضرار
٢٧٢١	من هـ / دائنسون بمبالغ مستقطعة من العاملين
١٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

وهذا وقد يكون من حق الوحدة الاقتصادية استقطاع عمولة نحصيل عند سداد بعض الالتزامات السابقة ، فاذا فرضنا أن الوحدة سددت الاستقطاعات الخاصة بمشتريات العاملين من وحدات اقتصادية أخرى بعد خصم العمولات المستحقة فان ذلك يقيد باذن التوجيه المحاسبي الآتي :

٢٧٢١	من هـ / دائنسون بمبالغ مستقطعة من العاملين
١٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
٤٤٦	الى هـ / ايرادات متسومة (١)
٤٤٦٥	عمولات

٤ - الاجور المترتبة للخزينة : قد تترجع بعض الاجور لعدم صرفها لمستحقها لسبب من الاسباب ، فيتم توريدها في خزينة الوحدة الاقتصادية ، ويقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبي الآتي :

١٨١	من هـ / نقدية بالمستندوق ( حسب نوعه )
٢٧٤	الى هـ / مصروفات جارية وتخصيمية مستحقة
٢٧٤١	اجور مستحقة

٥ - السلف النقدية للعاملين : تسمح اللوائح الخاصة ببعض الوحدات الاقتصادية منح سلف نقدية للعاملين بها ، فاذا تمت السلفة بشيك يقيد ذلك باذن توجيه المحاسبي الآتي :

(١) للتعرف على حساب الايرادات المتسومة ومكوناته يرجع الى حساب الايرادات التحويلية في الباب الخاص بالموارد .

١٦٣	من د / مدينسون مرقسون
١٦٣٢	سلف العاملين
١٨٢٢	الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى

وبلاحظ ان سلف العاملين ادرجت فى قوائم الموازنة النقدية ضمن قائمة مدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، وهذا يفسر جعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى دائنا بالقيد السابق .

ويتم تحصيل السلف النقدية عادة على أقساط شهرية فى شكل استقطاعات من الاجور النقدية كما بينا سابقا .



## المبحث الثانى

### المزايا العينية

تتمثل هذه المزايا فيما تقدمه الوحدة للعاملين بها من علاج واغذية وملابس وسكن وما شابه ذلك .

وتكلفة هذه المزايا تتمثل فى صافى تكلفتها اى بعد تخفيضها بما يساهم به العاملون مقابل التمتع بهذه المزايا ، مثل ما قد يدفعه العاملون مقابل التغذية فى مطعم الوحدة الاقتصادية . وقد بين النظام انواع هذه المزايا فيما يلى :

- صافى تكلفة اغذية تصرف للعاملين .
- صافى تكلفة ملابس تصرف للعاملين .
- صافى تكلفة نقل العاملين .
- تكلفة العلاج الطبى .
- تكلفة خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية وترفيهية .
- تكلفة السكن المجانى .
- مزايا عينية اخرى .

### القواعد الخاصة بالمزايا العينية :

١ - **الشكل العيى :** فاذا كانت الوحدة تقدم سسكنا مجانييا لبعض العاملين اعتبر ذلك من المزايا العينية ، أما ما تدفعه الوحدة لفئة اخرى من العاملين كبذل سكن فيعتبر من الاجور النقدية .

٢ - **عدم ارتباط المزايا بنفقات النشاط الإنتاجى :** لا يحمل حساب المزايا العينية بتكلفة الخدمات المؤداة لبعض العاملين والتي تعتبر فنيا مرتبطة بنفقات النشاط

الانتاجي ، اذ يجب تحميل تكلفة هذه الخدمات على الحسابات الخاصة بها في الاستخدامات ، ومن أمثلة هذه الخدمات .

أ ( تكلفة التغذية التي تقدم للعاملين تعويضاً لهم عن الأضرار الصحية التي يتعرضون لها نتيجة طبيعة العمل مثل الوجبات الغذائية الإضافية التي تقدم للقطاسين ، اذ تحمل على حساب « مستلزمات سلعية ح / ٣٢ » . أما الوجبات الغذائية التي تقدم لجميع العاملين فتعتبر من المزايا العينية .

ب ( تكاليف الملابس التي يتحتم على العاملين ارتداؤها بسبب العمل ، مثل الملابس التي تصرف للعاملين بالقيادة الطبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية ، فتحمل أيضاً على حساب « مستلزمات سلعية ح / ٣٢ » ، أما الملابس التي تصرف كمعونة أو مجرد توحيد الزي فان تكاليفها تعتبر مزايا عينية .

ج ( تكاليف نقل العاملين من أماكن التجمع الى مراكز العمل خارج المدن ، فتحمل تكلفة هذه الخدمة على الاستخدامات المختلفة .

**٣ - معالجة مساهمة العاملين في المزايا :** تقيد هذه المساهمة لحساب « ارسدة دائنة متنوعة ح / ٢٧٣٣ » سواء خصمت هذه المساهمة من الاجور النقدية أو تم دفعها نقداً بواسطة العاملين .

**٤ - صافي تكلفة المزايا :** عبء المزايا بالنسبة للوحدة الاقتصادية يتمثل في صافي تكلفتها ، لذلك يتعين تسوية حساب المزايا العينية في نهاية كل فترة دورية بجمله دائناً بحصيلة مساهمة العاملين خلال تلك الفترة .

#### **المعالجة المحاسبية للمزايا العينية :**

تختلف هذه المعالجة باختلاف الوسيلة التي تقدم بها الوحدة الاقتصادية هذه المزايا للعاملين . وفي هذا الصدد توجد وسيلتان :

١ - أن تقوم الوحدة بتقديم المزايا بواسطة أجهزتها ، فمكثف من الوحدات الاقتصادية تقوم بتقديم خدماتها الاجتماعية للعاملين بها كالمطعم أو النادي أو المستشفى ، ويكون تقديم هذه الخدمات كلها أو بعضها بالمجان ، وبقيمة رمزية لا تغطي التكلفة .

٢ - أن تؤدي المزايا بواسطة الغير وتقوم الوحدة بسداد المستحق عن هذه المزايا .

#### **ناتية المزايا العينية بواسطة أجهزة الوحدة :**

قد تقوم الوحدة بتقديم بعض المزايا العينية بواسطة أجهزتها مثل إقامة مطعم لتغذية العاملين ، وتتم معالجة تكلفة هذه المزايا طبقاً لما يلي :



١ - معالجة كل جهاز كمركز تكلفة ، ويخصص له حساب بدفتر استناذ مراكز الخدمات الانتاجية ، فيخصص مثلا مركز تكلفة لكل من المطعم ، والنادي والمستشفى . حساب هذه المراكز ( يطلق عليها مراكز الخدمات الاجتماعية ) تكون جزءا من دفتر استناذ مراكز الخدمات الانتاجية .

٢ - بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل بنود تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على الاستخدامات المختلفة ، فمثلا اجور العاملين بهذه المراكز تدخل ضمن اجور العاملين بالوحدة وتحمل على حساب « اجور نقدية د / ٣١١ » بالقيد السابق بيانه .

٣ - بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المراكز في ادارة التكاليف يمكن حصر تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ، وبصفة عامة تتمثل هذه التكاليف في اجور نقدية ومزايا عينية ( المزايا الخاصة بالعاملين في مراكز الخدمات الاجتماعية ) وتأمينات اجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية ومصروفات تحويلية جارية ( اهلاك وايجارات وغير ذلك ) .

٤ - في نهاية كل فترة دورية ترسل ادارة التكاليف الى الحسابات المالية بيان يادرسالى تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ، فيتم قيده باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

من د / المزايا العينية	
٢١٥	الى د / اجور نقدية
٢١١	الى د / مزايا عينية
٢١٢	الى د / تأمينات اجتماعية
٢١٤	الى د / مستلزمات سلعية
٢٢	الى د / مستلزمات خدمية
٢٢	الى د / مصروفات تحويلية جارية
٣٥	( مع التحليل اللازم )

وبترتب على هذا القيد تسوية حسابات الاستخدامات بزيادة رصيد حساب المزايا العينية وتخفيض ارصدة الاستخدامات الأخرى .

ويتوقف معالجة حصة او مساهمة العاملين في هذه المزايا ( ان وجدت ) على كيفية تحصيلها ، فقد يدفعها العاملون نقدا ، وقد يخصم من اجورهم نقدية ، ففي حالة دفعها نقدا يكون القيد :

من د / نقدية بالصندوق	
( حسب نوعه )	
الى د / ارصدة دائنة متنوعة	

وفي حالة الخصم من الأجور النقدية يعالج المبلغ المخصوم كاستقطاع يرحل الى حساب « ارصدة دائنة متنوعة » ( انظر قيد استحقاق الاجور بقدمية ) .

ولما كانت تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية تمثل اجمالي تكلفة المزايا معيبة لذلك يتعين تخفيض هذا الاجمالي بمقدار حصة العاملين ( ان وجدت ) لكي يعكس حساب المزايا العينية صافي تكلفتها ، ويتم ذلك بالقيد الآتي كل فترة ودية .

من هـ / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣
الى هـ / مزايا عينية	٢١٢

### نادية المزايا العينية بواسطة الغير :

هناك خلاف في الرأي حول اثبات استحقاق المزايا العينية ، فيفضل البعض بتوسيط حساب « اجور مستحقة » بينما يفضل البعض الآخر بتوسيط حساب « موردون » .

١ - **توسيط حساب « اجور مستحقة »** : يفضل البعض هذه المعالجة استنادا الى أن النظام المحاسبي يقضي بتوسيط حساب « اجور مستحقة » عند قيد استحقاق الاجور دون تحديد ذلك بالاجور النقدية ، ومن ثم فان الامر ينسحب ايضا على المزايا العينية كيند من بنود هذه الاجور .

وبناء على هذه المعالجة يقيد استحقاق حصة الوحدة في المزايا ( قيمة فوائد موردى المزايا مطروحا منها حصة او مساهمة العاملين ان وجدت ) بالقيد الآتي :

من هـ / مزايا عينية	٢١٢
الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مسند	٢٧٤
اجور مستحقة	٢٧٦١

وكما سبق التول يتوقف معالجة حصة او مساهمة العاملين في هذه المزايا ( ان وجدت ) على كيفية تحصيلها ، ففي حالة دفعها نقدا يكون القيد :

من هـ / نقدية بالمستند	١٨١
الى هـ / ارصدة دائنة متنوعة	٢٧٣٣

وفي حالة الخصم من الاجور النقدية يعالج المبلغ المخصوم كاستقطاع يرحل الى حساب « ارصدة دائنة متنوعة » .

ويقيد سداد فواتير المزايا العينية كما يلي :

٢٧٤	من هـ / مصروفات جارية وتفصيلية مستحقة
٢٧٤١	أجور مستحقة
٢٧٢٢	من هـ / أرصدة دائنة مقومة
١٨٤١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - توسيط حساب « موردون » : يفضل البعض الآخر هذه المعالجة استنادا الى أن الامر في جوهره لا يعدو أن يكون توريد سلع أو خدمات ، ومن ثم فإن الحساب الذى يفضل توسيطه هو حساب « موردون » .  
وبناء على هذه المعالجة يقيد استحقاق المزايا العينية طبقا لاجمالى فواتير الموردين بالقيد الآتى :

٤١٤	من هـ / مزايا قينية
٤٢١	الى هـ / موردون

وعند سداد هذه الفواتير يجعل حساب الموردین مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

كما سبق القول تقيد مساهمة العاملين لحساب « أرصدة دائنة متنوعة » سواء دفعت نقدا أو تم استقطاعها من الاجور النقدية .

ولما كانت فواتير المزايا تمثل اجمالى تكلفتها لذلك يتعين تخفيض هذا الاجمالى بمقدار حصة العاملين ( ان وجدت ) لكى يعكس حساب المزايا العينية صافى كلفتها ويتم ذلك بالقيد الآتى كل فترة دورية :

٢٧٢٢	من هـ / أرصدة دائنة متنوعة
٤١٤	الى هـ / مزايا عينية

وكتعليق على الطريقتين نقول أنه وان كانت الطريقة الاولى أكثر اتساقا مع النظام المحاسبى الا أنه طبقا لاعتبارات عملية يفضل اتباع الطريقة الثانية ، وتأييدا لذلك نورد التعليق الآتى :

١ - توسيط حساب « أجور مستحقة » يجب أن يكون في حدود حصة الوحدة في المزايا العينية ، وهذا يستلزم عند ورود فواتير المزايا أن تكون الوحدة على علم بمقدار مساهمة العاملين ، الامر الذى لا يتوافر بالنسبة لجميع أنواع المزايا المؤداة بواسطة الغير . وهذا الامر لا يستلزمه توسيط حساب « موردون » اذ أن قيد استحقاق المزايا يشمل اجمالى الفواتير .

٢ - توسيط حساب « أجور مستحقة » يؤدي الى تجزئة استحقاق موردى المزايا في حسابين هما حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - اجور مستحقة » وحساب « ارصدة دائنة متنوعة » ، الامر الذى يساخص مع وحدة الحساب الشخصى . ولكن توسيط حساب « موردون » يؤدي الى وحدة الحساب الشخصى الامر الذى يؤدي الى سرعة التعرف على حركة وارصدة حسابات موردى المزايا .

٣ - توسيط حساب « اجور مستحقة » يؤدي الى معالجة المزايا العينية بانسلوب يختلف عن معالجتها في حالة تأديتها بواسطة أجهزة الوحدة ، ولكن توسيط حساب « موردون » يؤدي الى تماثل المعالجة كما يتضح مما يلى :

( ا ) جعل حساب « مزايا عينية » مدينا باجمالى تكلفتها مع جعل حسابات الاستخدامات دائنة في حالة تأدية المزايا بواسطة أجهزة الوحدة ، وجعل حساب الموردین دائنا في حالة تأدية المزايا بواسطة الغير ، وبعبارة أخرى يجعل حساب المزايا مدينا باجمالى التكلفة مع توسيط حسابات الاستخدامات في الحالة الاولى وتوسيط حساب الموردین في الحالة الثانية .

( ب ) في كلتا الحالتين تقيد مساهمة العاملين في المزايا لحساب « ارصدة دائنة متنوعة » ، مع تسوية حساب المزايا العينية دوريا لى يعكس الحساب حسافى التكلفة .



## المبحث الثالث

### مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية

تتمثل هذه المساهمة في حصة الوحدة الاقتصادية في التأمينات الاجتماعية فشمال تأمين الشيخوخة والتأمين الصحى وتأمين اصابات العمل وتأمين البطالة .

#### المعالجة المحاسبية للتأمينات الاجتماعية :

بعد اعداد قوائم الاجور تحسب الوحدة الاقتصادية مساهمتها في التأمينات الاجتماعية طبقا للاوضاع القانونية . وتقيد هذه المساهمة كما يلى :

٢١٣	من ٥ / مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية
٢٦٣	الى ٥ / دائنون متنوعون
٢٦٢٥١	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - حساب جارى

هذا وتقوم بعض الوحدات الاقتصادية بحساب مساهمتها في التأمينات الاجتماعية على نسائم الاجور ، فتعتمد خانة لهذه المساهمة على هذه القوائم . وفي هذه الحالة يدخل قيد استحقاق هذه المساهمة ضمن قيد استحقاق الاجور نقدية كما يتضح من المثال في نهاية هذا المبحث .

### فروق مكافأة ترك الخدمة :

يستحق العاملون الذين التحقوا بالخدمة قبل ٦١/١٢/٣١ فروق مكافأة ترك الخدمة ، وذلك عن زيادة مرتباتهم بعد هذا التاريخ . وفي نهاية كل سنة مالية تقوم الوحدة الاقتصادية بحساب هذه الفروق لاثباتها في الدفاتر . وقبل صدور النظام المحاسبي الموحد كانت هذه الفروق تثبت بجعل حساب الارباح والحسائر مدينا وحساب مخصص مكافأة ترك الخدمة دائنا ، ولما كانت هذه الفروق تمثل التزاما محددًا يتعين طبقا لمقتضيات النظام تقييدها لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » ، ويتم ذلك في نهاية كل فترة محاسبية باذن التوجيه التالي :

٤١٢	من هـ / مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية
٤١٢	الى هـ / دائنون مشورعون
٤١٢٥٢	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية — مقابل مكافآت ترك الخدمة

وعندما يترك احد هؤلاء العاملين الخدمة تحسب الوحدة استحقاقه في هذه الفروق على نموذج خاص وترسله مرفقا به شيك بالمستحق الى الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ويقيد ذلك بالقيد الآتي :

٤١٢	من هـ / دائنون مشورعون
٢٦٢٥٢	الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية — مقابل مكافآت ترك الخدمة
١٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجاري

وطبقا لذلك يكون رصيد حساب « مقابل مكافآت ترك الخدمة » في تاريخ معين مثلا المستحق للعاملين بالوحدة ، اى الذين لم يتركوا الخدمة حتى ذلك التاريخ .

### تعويضات اصابة العمل :

تقوم الوحدات الاقتصادية بسداد تعويضات اصابة العمل بالنيابة عن هيئة العامة للتأمينات الاجتماعية ، وقد صدرت اخيرا تعليمات يحق بمقتضاها للوحدات الاقتصادية خصم المبالغ المدفوعة كتعويضات من المستحق للهيئة ، ويتيد سداد التعويضات للعامل بالقيد الآتي :

٢٦٢

٢٦٣٥١

١٨٢١

من هـ / دالتسون مقسومون  
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - حساب جارى  
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

### المثال الأول :

فبما يلى بعض العمليات التى تمت فى احدى شركات القطاع العام خلال شهر معين ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى .

اولا - وردت للشركة فاتورة ملابس توحيد الزي بمبلغ ٢٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع العام ، ووزعت الملابس على العاملين .

ثانيا - دفعت الشركة لاهد العاملين مبلغ ٣٠ جنيه بشيك لاصابته وذلك باليابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

ثالثا - سددت الشركة بشيك مبلغ ٢٥٠ جنيه مكافأة ترك الخدمة المستحقة لاهد العاملين بالشركة بمناسبة تركه الخدمة .

رابعا - دفع احدى العاملين مبلغ ١٥ جنيه قيمة مساهمته فى المزايا العينية .

خامسا - تقرر منح احدى العاملين سلفة نقدية قدرها ٢٠٠ جنيه ، وتم صرفها بشيك .

سادسا - فى نهاية الشهر كانت البيانات المتعلقة بالاجور كما يلى ( المبالغ بالجيبهات ) :

١ - اجور نقدية بيانها كما يلى : ٨٣٠٠ وظائف دائمة - ٨٠٠ مكافآت شاملة - ٢٠٠ رواتب وبدلات .

٢ - حصة الشركة فى التأمينات الاجتماعية ١٢٠٠ .

٣ - استقطاعات من الاجور النقدية بيانها كما يلى : ٢٠٠ ضرائب كسب عمل ودمغة - ١٠٠٠ حصة العاملين فى التأمينات الاجتماعية - ٤٠ اشتراكات العاملين فى الادخار - ١٥ اشتراكات العاملين فى النقابة - ٢٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين من الشركة - ٣٤٥ اقساط سدادا لمشتريات العاملين من شركات اخرى - ٢٠ احكام قضائية - ٥ مساهمة العاملين فى ملابس توحيد الزي - ١٠ اقساط سدادا لسلف العاملين من الشركة .

وقد تم سحب شيك بالاجور المستحقة ، ولم يقبض احدى العاملين صيلقى استحقاقه وقدره ٤٠ جنيه ، وقد تم توريد المبلغ لصندوق الادارة ، وقد صرف هذا العامل استحقاقه بشيك خلال الشهر القالى .

وفى اوائل الشهر التالى سددت بشيكات الاستقطاعات الآتية : المستحق للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - اقساط مشتريات العاملين من شركات اخرى بعد خصم ٥ جنيه عمولات .

بيانات	مساعد	له	منه
من / مزايا عينية			٢٠٠
الى هـ / موردو ق . ع . اعمال شركة ... ( توريد ملابس توحيد الزي بفاتورة رقم ... )	٢٠٠	٢٠٠	
من هـ / دائنون متنوعون هـ . ع . للتأمينات الاجتماعية - جارى	٣٠		٣٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( سداد التعويض المستحق للعامل ... بشيك رقم ... )		٣٠	
من هـ / دائنون متنوعون هـ . ع . ت . الاجتماعية - م . م . ترك الخدمة	٢٥٠		٢٥٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( مكافأة ترك الخدمة للعامل ... بشيك رقم ... )		٢٥٠	
من هـ / نقدية بالصندوق الى هـ / ارصدة دائنة متنوعة م . العاملين في المزايا العينية ( مساهمة العامل ... في المزايا العينية )	١٥	١٥	١٥
من هـ / مدينون متنوعون سلف العاملين	٢٠٠		٢٠٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الاستثماري ( سلفة للعامل ... بشيك رقم ... )		٢٠٠	
من هـ / اجور نقدية من هـ / تأمينات اجتماعية			٩٢٠٠ ١٢٠٠
الى هـ / دائنون متنوعون مصلحة الضرائب - كسب عمل .. هـ . ع . للتأمينات الاجتماعية - جارى هـ . ع . للتأمينات الاجتماعية - ادخار	٢٠٠ ٢٢٠٠ ٤٠	٢٤٤٠	

بيانات	مساعدة	ليرة	منه
الى هـ / د . بمبالغ هـ . من العاملين نقابة العاملين اقساط مشاتيريات العاملين اهكام قضائية	١٥ ٢٤٥ ٢٠	٢٨٠	
الى هـ / ارضدة دائنة متبوعة م . العاملين في المزايا المعينة	٥٠	٥٠	
الى هـ / عملاء ق . خ . عالى		٢٠	
الى هـ / مدينسون متبوعون سلف العاملين	١٠	١٠	
الى هـ / م . ج . ت . مستحقة اجور مستحقة ( ملخص قوائم الاجور عن شهر ... )	٧٦٠٠	٧٦٠٠	
من هـ / م . ج . ت . مستحقة اجور مستحقة	٧٦٠٠		٧٦٠٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( شيك رقم ... بصافي الاجور المستحقة )		٧٦٠٠	
من هـ / صنفون الادارة الى هـ / م . ج . ت . مستحقة اجور مستحقة ( ارتجاع المستحق للعامل .. لصنفون الادارة )	٤٠	٤٠	٤٠
من هـ / م . ج . ت . مستحقة اجور مستحقة	٤٠		٤٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( شيك رقم ... تسدادا للمستحق للعامل ... )		٤٠	
من هـ / دائنون متبوعون هـ . ع . للتأمينات الاجتماعية - جارى هـ . ع . للتأمينات الاجتماعية - اخلاص	٢١٧٠ ٤٠		٢٢١٠
الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( شيك رقم ... ورقم ... تسدادا للمستحق للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية )		٢٢١٠	



منه	له	مساعد	بيان
٢٤٥		٢٤٥	من هـ / د . بمبالغ م . من العاملين اقساط مشتريات العاملين
	٢٤٠ ٥	٥	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى الى هـ / ايرادات متنوعة عمولات
			( شيكات ارقام ... سدادا للمستحق عن مشتريات العاملين من شركات )

ويلاحظ على الحل ما يلى :

١ - بدأ كل قيد بالحساب العام طبقا للمفهوم الاعتبارى السابق بيانه ، وقد سطرت اليومية بتخصيص خانة « مساعد » لاستخدامها لتحليل كل من المبالغ المدينة والدائنة ، للترحيل الى الحسابات فى دفاتر الاستاذ المساعد .

٢ - فى الحياة العملية يكتب قرين كل حساب رقمه طبقا للدليل المحاسبى وقد اهل ذلك نظرا لضيق الصفحة .

٣ - قيدت « مساهمة الوحدة فى التأمينات الاجتماعية » بجعلها مدينة . وقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - جارى » مبلغ ٢٢٠٠ جنيه وهو يشمل مساهمة الوحدة وحصة العاملين . وسدد المستحق للهيئة وقدره ٢١٧٠ جنيه أى بعد خصم التعويض المدفوع بالنيابة عنها وقدره ٣٠ جنيه .

٤ - نتيجة للقيود السابقة جعل حساب مساهمة العاملين فى المزايا العينية دائنا بمبلغ ٦٥ جنيه ( ١٥ + ٥٠ ) ، ويلاحظ ان هذا الحساب يقفل كل فترة دورية ، وذلك بمقدار رصيده فى نهاية تلك الفترة ، كتخفيض لرصيد حساب المزايا العينية كما سبق بيانه .

### المثال الثانى :

فى نهاية سنة مالية معينة تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب اجراء مايلزم من قبود تسوية :

١ - بلغت تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية فى الفترة الاخيرة ٦٠٠٠ جنيه ( ٢١٠٠ جنيه أجور نقدية - ٥٠ جنيه مزايا عينية - ٣٥٠ جنيه تأمينات اجتماعية - ٣١٥٠ جنيه مستلزمات سلعية - ١٠٠ جنيه مستلزمات خدمية - ١٠٠ جنيه اهلاك - ١٥٠ جنيه ايجارات ) ، هذا علما بأن ما سبق ان خصم من جور العاملين كمساهمين فى تكاليف هذه الخدمات ٢٤٠٠ جنيه .

٢ - بلغت مروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة عن السنة المالية ٨٠٠ جنيه .

منه	لحه	مساعد	بمسكن
٨٠٠			من هـ / مزايا عينية
	٢١٠٠		الى هـ / اجور نقدية
	٥٠		الى هـ / مزايا عينية
	٢٥٠		الى هـ / تأمينات اجتماعية
	٢١٥٠		الى هـ / مستلزمات منتظمة
	٢٥٠		الى هـ / مستلزمات خدمية
	١٠٠		الى هـ / اهتلاك
	١٥٠		الى هـ / اجسرات فعليه
			( اجمالي تكلفة مراكز الخدمات الاجتماعية عن شهر ... )
٢٤٠٠		٢٤٠٠	من هـ / أرصدة دائبة متنوعة مساهمة العاملين في المزايا
	٢٤٠٠		الى هـ / مزايا عينية ( تخفيض تكلفة المزايا بمساهمة العاملين )
٨٠٠			من هـ / تأمينات اجتماعية
	٨٠٠		الى هـ / دائنسون متنوعون
	٨٠٠		هـ . غ . ت . الاجتماعية - م.م. ترك الخدمة ( فترق مكافأة ترك الخدمة عن السنة المالية )

• • •

# الفصل الثاني المستلزمات السلعية

خصص النظام المحاسبي حساب « المستلزمات السلعية د / ٣٢ » لاثبات وتجميع المستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية .

### نبويب المستلزمات السلعية :

١ - حساب ٣٢١ - خامات : وتشمل الخامات الداخلة في تركيب السلعة او انلازمة لانتاجها ، وينقسم الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢١١	خامات رئيسية	٣٢١٢	خامات مساعدة
------	--------------	------	--------------

٢ - حساب ٣٢٢ - وقود وزيوت وقوى محركة للتشغيل : ويتمثل في المستخدم من الفحومات والمواد البترولية ومواد التزيت والتشحيم والتيار الكهربائي والغاز ، وينقسم الى الحسابات الآتية :

٣٢٢١	فحومات	٣٢٢٤	كهرباء
٣٢٢٢	مواد بترولية	٣٢٢٥	غاز
٣٢٢٣	مواد تزيت وتشحيم	٣٢٢٦	اخرى

٣ - حساب ٣٢٣ - قطع غيار ومهمات : ويشمل قطع الغيار ومواد انصيانة والمهمات المتنوعة ، وينقسم الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢٣١	قطع غيار ومواد الصيانة	٣٢٣٢	مواد ومهمات متنوعة
------	------------------------	------	--------------------

٤ - حساب ٣٢٤ - مواد تعبئة وتغليف : وتنقسم الى نوعين : مواد مستهلكة اي لا تستردها الوحدة مثل علب الكرتون ، مواد متداولة اي تستردها الوحدة بعد استعمال المنتج مثل الزجاج والصناديق الخشبية في صناعة المياه الغازية ، فينقسم الحساب الى الحسابين الفرعيين الآتيين :

٣٢٤١	مواد تعبئة وتغليف مستهلكة	٣٢٤٢	مواد تعبئة وتغليف متداولة
------	---------------------------	------	---------------------------

٥ - حساب ٣٢٥ - مخلفات : ويمثل هذا الحساب ما قد يستخدم من مخلفات الوحدة في وجه من اوجه نشاطها الانتاجي .

٦ - حساب ٣٢٦ - أدوات كتابية وكتب : ويشمل هذا الحساب تكلفة ما تشتريه أو تستهلكه الوحدة من أدوات كتابية ، كما سيتضح عند بيان المعالجة المحاسبية لهذا البند .

٧ - حساب ٣٢٧ - مياه وانارة : ويشمل هذا الحساب كافة ما استهلكته الوحدة من مياه وما استهلكته من كهرباء لاغراض الانارة فقط ، وينقسم الى حسابين فرعيين كما يلي :

٣٢٧١	مياه	٣٢٧٢	انارة
------	------	------	-------

وبفحص هذا التوزيع من جهة ، وبمقارنته بحسابات مخازن المستلزمات السلعية من جهة أخرى (١) ، نلاحظ مايلي :

- ١ - يمكن تقسيم المستلزمات السلعية المستخدمة الى نوعين كما يلي :  
 ( أ ) مستلزمات سلعية تشتريها أو تنتجها الوحدة وتخضع عادة لاجراءات التخزين ثم الصرف منها طبقا لاحتياجات نشاط الوحدة ، وتشمل على سبيل المثال الخامات وقطع الغيار ومواد التعبئة والتغليف .  
 ( ب ) مستلزمات سلعية لا تقبل التخزين بطبيعتها وتمثل في الكهرباء والمياه والانارة .

٢ - لم يفرد الدليل المحاسبى حسابا لمخزن الأدوات الكتابية ، الأمر الذى ادى الى بعض الجدل بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه الأدوات .

### القواعد الخاصة بالمستلزمات السلعية :

١ - واقعة الصرف من المخازن هي المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات التى سبق تخزينها : يسبق واقعة الصرف من المخازن واقعة شراء واطافة المستلزمات السلعية للمخازن ، وكما سبق ان بينا يقيد استحقاق هذه الواقعة الاخرة بجعل حساب من حسابات الاصول وهو حساب المخزن المختص لدينا ، وحساب الموردين دائنا .

وتقيد واقعة صرف المستلزمات من المخزن بمقتضى اذن صرف بجعل حساب مخازن المستلزمات السلعية دائنا و « حساب المستلزمات السلعية د / ٣٢ » لدينا ، ومعنى ذلك أنه يترتب على صرف المستلزمات من المخازن تحول جزء من تكلفة اصول الوحدة الاقتصادية الى استخدام .

٢ - تسعير المواد المنصرفة على اساس المتوسط المتحرك : يحسب تكلفة المستلزمات السلعية المنصرفة من المخازن على اساس المتوسط المتحرك ، وهو المتوسط المرجح للسعر بعد كل اضافة (٢) .

(١) ، (٢) انظر الفصل الثانى - الباب الثانى ، الخاص بالمخزون .

٣ - واقعة الاستحقاق هي المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات التي لا تقبل التخزين بطبيعتها : تترن واقعة الاستحقاق مع واقعة الاستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التي لا تقبل التخزين ، ومن ثم فإن واقعة الاستحقاق هي المنشئة للاستخدام بالنسبة لهذا النوع من المستلزمات السلعية ، وعند قيد استحقاقها يتم توسط حساب الموردين مع تقسيمه قطاعيا .

### المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية :

تم المعالجة المحاسبية للمستلزمات السلعية طبقا للتواعد السابقة ، الا انه بجانب معالجة صرف المستلزمات من المخازن والمستلزمات السلعية التي لا تقبل تخزين بطبيعتها هناك بعض الجوانب التي تحتاج لمعالجة او مناقشة خاصة ، وهي شراء مستلزمات للاستخدام مباشرة ، وشراء الادوات الكتابية ، وصرف واسترداد مواد التعبئة والتغليف المتداولة .

١ - صرف المستلزمات السلعية : من الناحية العملية لا يتم اعداد اذن توجيه محاسبي لكل اذن صرف ، فبعد تسعيره وقيده في حساب الصنف او الاصناف في دفتر استاذ المخزن يقيد في يومية مساعدة هي يومية صادر المخازن ، وفي نهاية كل فترة دورية يقيد مجموع اليومية المساعدة باذن قيد اليومية العامة التالي :

من هـ / مستلزمات سلعية	
٢٢١	مسامات (١)
٢٢٢	وقود زيوت وقوى محرك للتشغيل
٢٢٣	قطع فيلر ومهملات
٢٢٤	مواد تعبئة وتغليف (٢)
٢٢٥	مخلفات
٢٢٦	ادوات كتابية وكتب (٣)
١٣١١	الى هـ / مخزن المخلفات
١٣١٢	الى هـ / مخزن المسامات (١)
١٣١٣	الى هـ / مخزن الوقود
١٣١٤	الى هـ / مخزن قطع الفيلر والمهملات
١٣١٥	الى هـ / مخزن مواد التعبئة والتغليف

(١) يتم في الحياة العملية تحليل الخامات الى خامات رئيسية وخامات مساعدة وبالمثل بالنسبة لباقي انواع المستلزمات السلعية .

(٢) انظر معالجة صرف مواد التعبئة والتغليف المتداولة .

(٣) انظر معالجة الادوات الكتابية .

(٤) قد يكون مخزن الخامات الرئيسية مستقلا عن مخزن الخامات المساعدة طبقا لتنظيم المخزن بالوحدة الاقتصادية ، وفي هذه الحالة يجمع كل مخزن دائما بالنسبة له ، وبالمثل بالنسبة لباقي مخازن المستلزمات السلعية .

ويستعمل هذا الاذن في الترحيل كما يلي :

١ ( الترحيل الى دفتر الاستاذ العام بجعل حساب المستلزمات السلعية مدينا باجمالي المنصرف .

ب ( الترحيل الى دفتر الاستاذ العام بجعل حساب كل مخزن دائننا بالمنصرف منه .

ج ( الترحيل الى دفتر استاذ مساعد الاستخدامات بجعل حساب مساعد للمستلزمات السلعية مدينا بالمنصرف منه .

هذا وقد ترتجع بعض المستلزمات السلعية الى المخزن ، ويتم ذلك بمقتضى اشعارات رد ، وبعد تسعير هذه الاشعارات وتقيدها في حسابات الاصناف في دفتر استاذ المخزن تقيد في يومية صادر المخازن باللون الاحمر او بين اقواس ، وقد تقيد هذه الاشعارات في يومية خاصة هي يومية مرتجع المخازن ، ويقيد مجموعها في نهاية كل فترة دورية بعكس اذن قيد اليومية السابق وعند الترحيل من هذا الاذن الى حسابات الاستخدامات تقيد القيم في الجانب الاصلى بالمسداد الاحمر او وضعها بين قوسين ، وبذلك يمكن التوصل الى تكلفة صافي المستلزمات المستخدمة دون حاجة لتصوير حساباتها بجانبين ( مدين ودائن ) .

٢ - المستلزمات السلعية التي لا تقبل التخزين بطبيعتها : وتتمثل في استهلاك التيار الكهربائي لاغراض القوى المحركة ( كهرباء ) والمياه والاثارة . ويقيد اسحقاقها باذن التوجيه التالى :

٢٢	من هـ / مستلزمات سلعية
٢٢٢	وقود وزيوت وقوى ومحركة للتشغيل
٢٢٧	مياه وانسالة
٢٦١٢	الى هـ / موردون قطاع عام اعمال
x x	موردو قطاع عام اعمال - نقدا

ويقيد السداد باذن التوجيه التالى :

٢٦١١٢	من هـ / موردو قطاع عام اعمال
x x	موردو قطاع عام اعمال - نقدا
١٨٢١	الى هـ / بلك تمويل النشاط الجارى

### ٣ - شراء مستلزمات سلمية عند الضرورة للاستخدام مباشرة :

تقضى قواعد الرقابة على حركة المخازن ان يتم ايداع مشتريات المستلزمات السلعية بمخازن الوحدة ثم يتم الصرف منها بمقتضى اذن صرف حسب احتياجات الوحدة ولكن قد تستدعى ضرورات العمل شراء كميات قليلة من هذه المستلزمات وارسالها للمركز الطالب لاستخدامها مباشرة .

فاذا فرضنا شراء مواد تعبئة وتغليف مستهلكة نقدا من احدى شركات القطاع الخاص ، وتم الاستخدام مباشرة ، يقيّد استحقاق هذه المستلزمات باذن التوجيه التالى :

٢٢	من هـ / مستلزمات سلمية
٢٢٤	مواد تعبئة وتغليف
٢٦١٢	الى هـ / موردو قطاع خاص
x x	موردو قطاع خاص - نقدا

ويتم التوجيه المحاسبى للسداد بجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

٤ - شراء الأدوات الكتابية : لم يفرد بالدليل المحاسبى حسابا لمخزن الأدوات الكتابية الامر الذى أدى الى اختلاف الراى بخصوص المعالجة المحاسبية لشراء هذه المستلزمات ، وفى هذا الصدد يقترح معالجتان :

**المعالجة الاولى :** طبقا لهذه المعالجة تعتبر الادوات الكتابية مستهلكة محاسبيا وقت شرائها .

فاذا فرضنا شراء ادوات كتابية بالاجل من احدى شركات القطاع العام ، فبالرغم من ايداع هذه المستلزمات عمليا بالمخزن ، يقيّد استحقاق هذه المستلزمات باذن التوجيه التالى :

٢٢	من هـ / مستلزمات سلمية
٢٢٦	ادوات كتابية وكتب
٢٦١١٢	الى هـ / موردو قطاع عام اعمال
x x	شركة ...

ونرى ان هذه المعالجة تخالف قواعد الرقابة الداخلية كما قد تؤدى الى المقابلة غير السليمة بين الموارد والاستخدامات بالاضافة الى عدم التمكن من تحقيق اغراض محاسبة التكاليف على اساس سليم ، ويتضح ذلك من التعليق الانسى :

( أ ) لا تحقق المعالجة السابقة الرقابة على حركة الادوات الكتابية من شراء وايداع بالمخزن ثم الصرف منها .

( ب ) اعتبار الادوات الكتابية مستهلكة وقت الشراء يؤدي الى اخطاء عند مقابلة موارد واستخدمات السنوات المختلفة وخاصة اذا تم شراء ادوات كتابية بكميات كبيرة في بعض السنوات ، اذ ان الواقعة التي تنشأ الاستخدام هي الصرف للاستعمال حسب الاحتياجات وليست واقعة الشراء .

( ج ) اذا سلمنا بأنه يمكن تحقيق الرقابة الداخلية بتخصيص سجل احصائي لمتابعة حركة الادوات الكتابية على أساس الاصناف والكميات فقط ، واذا سلمنا — مع التحفظ — ان الوحدات الاقتصادية تقوم عادة بشراء الادوات الكتابية طبقا لاحتياجاتها السنوية ، فان اعتبار هذه الادوات مستهلكة وقت شرائها لا يمكن من توزيع نظمها على حسابات المراقبة والمراكز الفرعية على أساس سليم ، الامر الذي قد لا يمكن من تحقيق أهداف محاسبة التكاليف .

**المعالجة الثانية :** طبقا للانتقادات السابقة نفضل المعالجة النقية ، وبمقتضاها تحمل الادوات الكتابية على حساب « مخزن قطع الغيار والمهمات د / ١٣١٣ » ، باعتبار ان هذه الادوات تدخل ضمن المهمات المتنوعة . فعند شراء ادوات كتابية بالاجل من احدى شركات القطاع العام وايداعها بالمخزن يتم التوجيه المحاسبي بالقيد الآتي :

من هـ / مخزن قطع الغيار والمهمات	١٣١٣
الى هـ / موردو قطاع علم امسال	٢٦١١٢
شركة ...	» »

ويتم صرف الادوات الكتابية بمقتضى اذن تندمج في اذن قيد اليومية الخاص باجمالى يومية صادر المخازن ، وتقيد تكلفتها على حساب « ادوات كتابية د / ٣٢٦ » ولحساب « مخزن قطع الغيار والمهمات د / ١٣١٣ » .

هذا وقد تنشأ بالوحدات مكتبة تحتوى على مراجع علمية ، ونرى معالجة تكلفة تلك المكتبة كاصل ثابت يندرج تحت حساب « اثاث ومعدات مكتب — مهمات مكتبية د / ١١٦٣ » ، على ان يتم اهلاكها على أساس اعادة التقدير .

**هـ — معالجة مواد التعبئة والتغليف المتداولة :** قلنا ان هناك نوعان من هذه المواد ، « النوع الاول » : يشمل مواد مستهلكة ، ومن ثم فان صرفها من المخازن لا يثير مشكلة خاصة في قيد المنصرف منها ضمن الملخص الدورى لاذن الصرف كما



سبق بيانه ، أما « النوع الثاني » : فيشمل مواد متداولة أي تسترد بها الوحدة بعد استعمال المنتج ، وبهذا فان المحاسبة عليها تتضمن معالجة المصروف منها والمسرد علاوة على ما قد ينشأ من مسئولية العميل عن مواد تالفة أو غير مستردة . وبخصوص هذا الوضع تطلب الوحدات عادة من مبلائها دفع تأمين عن هذه المواد . وتعالج حركة مواد التعبئة والتغليف بإحدى طريقتين :

**الطريقة الاولى :** تحميل حساب « مستلزمات سلعية — مواد تعبئة وتغليف متداولة ح / ٣٢٤٢ » بالقيمة الدفترية للمواد وقت صرفها ، ثم جعله دائئاً بالقيمة المقدرة لهذه المواد عند ردها ، مع الاخذ في الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة أو غير المستردة .

ويعاب على هذه الطريقة انها لا تؤدي الى احكام الرقابة على مواد التعبئة والتغليف المتداولة طرف العملاء ، ولذلك نكتفى بذكرها .

**الطريقة الثانية :** توسيط حساب « بضائع لدى الغير — مواد تعبئة وتغليف متداولة » للمحاسبة على حركة المواد مع تحميل حساب « مستلزمات سلعية — مواد تعبئة وتغليف متداولة ح / ٣٢٤٢ » بالفرق بين القيمة الدفترية للمواد عند الصرف والقيمة المقدرة لها عند الرد ، مع الاخذ في الحسبان مسئولية العميل عن المواد التالفة أو غير المستردة .

وطبقاً لهذه الطريقة يعكس رصيد حساب « بضائع لدى الغير — مواد تعبئة وتغليف متداولة » في تاريخ معين قيمة المواد التي لا زالت طرف العملاء حتى ذلك التاريخ ، الامر الذي يؤدي الى احكام الرقابة على حركة هذه المواد .

وكمثال لتطبيق هذه الطريقة نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت لاحدى شركات القطاع العام انتاج تام بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، وكان هذا الانتاج معبأ في مواد تعبئة وتغليف متداولة قيمتها ٢٠٠ جنيه ، وعند رد هذه المواد قدرت قيمتها بمبلغ ١٧٠ جنيه مع مسئولية الشركة عما قيمته ١٠ جنيه ، وقد خصم هذا المبلغ من التأمين الذي سبق ان دفعته الشركة . فتكون اذن التوجيه المحاسبي كما يلي :

( أ ) اذن توجيه بيع الانتاج التام وتسلیم المواد للعميل

منه	له	مساعد	بيان	م.د
٩٠٠			من هـ / ملاء ق . ع . اعملا	١٦١١٢
		٩٠٠	شركة . . .	x x
٦٠٠			من هـ / بضائع لدى الغير	١٢٤
		٢٠٠	مواد ت . ت . متداولة	x x
	٦٠٠		الى هـ / مساهمات مبيعات انتاج تام	٤١١
		٩٠٠	لعملى مبيعات	٤١١١
	٢٠٠		الى هـ / مخزن م . ت . متداولة	١٢١٤٢

( ب ) اذن توجيه استرداد المواد وخصم مسئولية العميل من التامين :

منه	له	مساعد	بيان	م.د
٢٧٠			من هـ / مخزن م . ت . متداولة	١٢١٤٢
٢٠			من هـ / مستلزمات سلعية	٤٢
		٢٠	مواد ت . ت . متداولة	٢٢٤٢
١٠			من هـ / دائنون متشوعون	٢٦٢
		١٠	تأمينات للغير	٢٦٣١
	٢٠٠		الى هـ / بضائع لدى الغير	١٢٤
		٢٠٠	مواد ت . ت . متداولة	x x

تشوية المستلزمات السلعية بفروق الجرد :

تقضى مبادئ المراقبة الداخلية بوضع برنامج زمنى مسبق للجرد المستمر يتم على أساسه جرد الأصناف المختلفة الموجودة بالمخازن على مدار السنة ، وسواء تم تنفيذ ذلك أو تم إجراء الجرد الفعلى مرة واحدة فى نهاية السنة يجب مطابقة قوائم الجرد على أرصدة حسابات الأصناف فى دفتر استاذ مساعد المخزن لتسوية فروق الجرد ، وقد تكون نتيجة هذه المطابقة وجود عجز أو زيادة فى المخزن .

١ - معالجة العجز : تتوقف هذه المعالجة على ما اذا كان العجز طبيعيا ( مسموحا به ) أو غير طبيعى ( غير مسموح به ) ، ويكون العجز طبيعيا اذا كان فى حدود المعيار أو المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وحيث أن هذا العجز لا يمكن تفاديه فيعالج فنيا كعنصر من عناصر التكلفة ويقيد بجعل حساب مستلزمات سلعية مدينا ، ويتم ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٢	من هـ / مستلزمات سلعية
٢٢١	خسائر ( على سجل الحساب )
١٢١١	الى هـ / مخزن الخامات

أما العجز غير الطبيعي فهو ذلك العجز الذي يزيد عن المعايير أو المعدلات الفنية الموضوعة ، وفي هذه الحالة يجب أن يفترض مبدئياً وجود شخص مسئول عن هذا العجز ، يفترض أن العجز في مخزن الخامات يقيد تكلفته (١) بجمل حساب الارصدة المدينة الاخرى مديناً ( مع فتح حساب للشخص المسئول ) وحساب المخزن دائناً ، وذلك بمقتضى اذن التوجيه الآتي :

١٢٢	من هـ / الارصدة المدينة الاخرى
* *	حساب ...
١٢١١	الى هـ / مخزن الخامات

أما إذا لم يمكن تحديد الشخص المسئول فالرأي الذي يتفق مع المبادئ العلمية لحاسبة التكاليف هو اعتبار تكلفة هذا العجز بمثابة خسارة رأسمالية وذلك بعد استصدار التصديق المالي من المسئولية المختصة ، ويقيد تكلفة هذا العجز بأذن التوجيه الآتي :

٢٢٤	من هـ / خسارة رأسمالية
٢٢١١	الى هـ / مخزن الخامات

٢ - معالجة الزيادة : إذا كانت هذه الزيادة في حدود المعدلات المسموح بها للزيادة الطبيعية للمستلزمات أثناء التخزين أو نتيجة لفروق الوزن أو العدد أو القياس أثناء صرف المستلزمات خلال العام ، تعالج هذه الزيادة كتصحيح للمستلزمات السلعية المستخدمة ، يفترض أن هذه الزيادة في مخزن الخامات تقيد بأذن التوجيه الآتي :

١٢١٢	من هـ / مخزن الخامات
٢٢	الى هـ / مستلزمات سلعية
٢٢١	خسائر

(١) هناك رأي بتقيد قيمة هذا العجز بسعر السوق وفي هذه الحالة تعالج العملية كما لو كانت مبيعات خسائر ( أو ما في حكمها ) وتقيد كما سبق عند شرح الإيرادات التحويلية . والواقع أن تقيد العجز غير الطبيعي على أساس التكلفة أو سعر السوق أمر يتوقف على اللوائح الداخلية للوحدة الاقتصادية .

أما إذا كانت الزيادة غير طبيعية فيتمين مراجعة حسابات المخازن وأجراء  
 قيود التسوية طبقا لما تسفر عنه عملية المراجعة .  
 \* فقد تكون الزيادة مرجعها عدم اثبات مشتريات ، وفي هذه الحالة  
 يتمين إجراء القيود الخاصة بإثبات هذه المشتريات .  
 \* وقد تكون الزيادة مرجعها تكرار إثبات اذن الصرف ، وفي هذه الحالة  
 يتم التصحيح بإلغاء هذا التكرار .

### المثال الأول :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال  
 فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :  
 أولا : اشترت الشركة بالأجل أدوات كتابية من شركة قطاع خاص بمبلغ  
 ٢٨٠٠ جنيه أودعت المخازن .

ثانيا : دفعت الشركة بشيكات ما يلي :

١ - ٦٠٠ جنيه فاتورة استهلاك التيار الكهربائي منه ٥٥٠ لأغراض القوة  
 المحركة والباقي لأغراض الانارة .  
 ٢ - ٤٠ جنيه فاتورة استهلاك المياه .

منه	له	مساعد	بيـان
٢٨٠٠			من هـ / مخزن قطع الخيل والمهمات
	٢٨٠٠	٢٨٠٠	الى هـ / مورد ق . خاص شركة ... ( شراء أدوات كتابية بفاتورة رقم ... )
٦٤٠			من هـ / مستلزمات سلمية وقود وزيوت وقوى محرك للتشغيل مياه وانارة
	٦٤٠	٥٥٠ ٩٠	الى هـ / مورد ق . ع . أعمال مورد ق . ع . أعمال - نقدا ( فاتورة استهلاك التيار الكهربائي رقم ... وفاتورة استهلاك المياه رقم ... )
٦٤٠			من هـ / مورد ق . ع . أعمال مورد ق . ع . أعمال - نقدا الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى ( سداد فاتورتى استهلاك التيار الكهربائي والمياه بشيكات رقم ... )

### المثال الثاني :

كان مجموع يومية صابر المخازن بأحدى شركات القطاع العام في نهاية شهر ديسمبر ١٩٨٢ كما يلي ( المبالغ بالجنيهات ) :

٢٦٠٠ خامات رئيسية — ١٣٠ خامات مساعدة — ٥٠ مواد بترولية — ٧٠ مواد تزييت وتشحيم — ٤٠ غاز — ٥٥٠ قطع غيار ومواد صيانة — ٦٠ مواد ومهمات متنوعة — ٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة — ١٢٠ مخلفات — ٨٠ أدوات كتابية .

والمطلوب قيد اليومية العامة الخاص باثبات مجموع هذه اليومية عن هذا الشهر .

منه	له	مساعد	بيان
٤٠٠٠			من هـ / مستلزمات سلعية
		٢٧٢٠	حسابات
		١٦٠	وقود وزيوت وقوى محرك للتشغيل
		٦١٠	قطع غيار ومهمات
		٣٠٠	مواد تعبئة وتغليف
		١٢٠	مخلفات
		٨٠	أدوات كتابية
	٢٧٢٠		الى هـ / مخزن الحسابات
	١٦٠		الى هـ / مخزن الوقود
	٦١٠		الى هـ / مخزن قطع الغيار والمهمات
	٣٠٠		الى هـ / مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١٢٠		الى هـ / مخزن المخلفات
			( مجموع يومية صابر المخازن عن شهر ديسمبر )

### المثال الثالث :

في ١٩٨١/٦/٣٠ تم جرد مخازن المستلزمات السلعية ، وبمطابقة نتائج هذا الجرد على حسابات الاصناف في دفاتر استاذ المخزن وعلى حسابات المخازن بدفتر الاستاذ العام تبين ما يلي :

المخزون	نتيجة الجرد		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
مخزن الحسابات	٢٠٠	٨٠٠	بفحصون العجز في بعض اصناف الحسابات اسفر الفحص ان سببه اخطاء في التبعات تكلفت حسابات منهجرة في اشهر ماضية . وبخصوص الزيادة في اصناف اخرى اسفر الفحص ان سببها عدم التبعات فاتورة شراء بالاجل من شركة قطاع عام بتاريخ ١/٢٨ .

نتيجة الفحص	نتيجة الجرد		المخزون
	زيادة	عجز	
أسفر الفحص أن ما قيمته ١٠٠ جنيه من هذا العجز في حدود المسموح به ، كما أسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن باقي العجز .		٥٠٠	مخزن قطع الغيار والمهمات
أسفر الفحص أن الزيادة نتيجة لفروق المعد والقياس عند صرف المستلزمات .	٦٠		مخزن مواد التعبئة والتغليف
أسفر الفحص أن هذا العجز غير مسموح به ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية قررت السلطة الادارية المختصة أن تعمل الشركة هذا العجز .		١٠٠	مخزن المخلصات

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية فروق جرد مخازن المستلزمات السلعية طبقا لنتائج الجرد الفعلي .

بيان	مساعد	لـ	منه
من هـ / مستلزمات سلعية خامات	٢٠٠		٢٠٠
الى هـ / مخزن الخامات ( تصحيح قيود ارقام ... بتاريخ ... )		٢٠٠	
من هـ مخزن الخامات			٨٠٠
الى هـ / مورد قطاع عام اعمال شركة ....	٨٠٠	٨٠٠	
( اثبات فاتورة رقم ... بتاريخ ... )			
من هـ / مستلزمات سلعية قطع غيار ومهمات	١٠٠		١٠٠
الى هـ / مخزن قطع الغيار والمهمات ( اثبات العجز المسموح به بالمخزن )		١٠٠	

مفده	لله	مساعد	بوسطن
٤٠٠		٤٠٠	من هـ / ارضدة مدينة اخرى هسلب امين المخزن
	٤٠٠		الى هـ / مخزن قطع الفيلار والمهمات ( اثبات مسئولية امين المخزن قن العجز غير الطبيعى )
٦٠		٦٠	من هـ / مخزن مواد التعبئة والتغليف الى هـ / مستلزمات سلعية مواد تعبئة وتغليف ( اثبات الزيادة المسموح بها بالمخزن )
١٠٠		١٠٠	من هـ / خسلر راسمالية الى هـ / مخزن المخلفات ( اثبات العجز الغير مسموح به فى مخزن المخلفات )

• • •

## الفصل الثالث

# المستلزمات الخدمية

خصص النظام المحاسبي حساب « المستلزمات الخدمية ح / ٣٣ » لاثبات وتجميع تكلفة الخدمات بواسطة الغير واللازمة لنشاط الوحدة الاقتصادية .

### تبويب المستلزمات الخدمية :

١ - حساب ٣٣١ - مصروفات صيانة : ويقصد بها الصيانة التي يؤديها الغير واللازمة للمحافظة على الطاقة الانتاجية للاصول الثابتة . اما المصروفات التي تؤدي الى زيادة الطاقة الانتاجية فتعتبر نفقات رأسمالية تضاف الى تكلفة الاصول الثابتة . وتبويب مصروفات الصيانة الى حسابات فرعية كما يلي :

٣٣١١	صيانة مجرى مائية	٣٣١٥	صيانة آلات ومعدات
٣٣١٢	صيانة مباني وانشاءات	٣٣١٦	صيانة وسائل النقل
٣٣١٣	صيانة مرافق وشبكات	٣٣١٧	صيانة اثاث
٣٣١٤	صيانة طرق	٣٣١٨	صيانة اخرى

٢ - حساب ٣٣٢ - مصروفات تشغيل لدى الغير ومقاولي الباطن : مصروفات التشغيل لدى الغير عبارة عن قيمة الفواتير التي يستحقها الغير بسبب قيامه بعمليات تشغيله لحساب الوحدة الاقتصادية ، وتنصب هذه العمليات على الانتاج التام وغير التام ، وطبقا لهذا التعريف يخرج عن نطاق هذه المصروفات ما يلي :

١ ( ) قيمة الفواتير المستحقة للغير عن تشغيل مستلزمات سلعية ، اذ ان هذه المستلزمات عند رجوعها تعلق على المخزن المختص بتكلفتها الاصلية مضافا اليها مصروفات التشغيل لدى الغير ، وذلك نظرا لطبيعة الجرد المستمر الذي يستلزمه النظام للمحاسبة على حركة مخازن المستلزمات السلعية . (١)

ب ( ) قيمة الفواتير المستحقة للغير عن مصروفات تشغيل على عناصر الاصول الثابتة في دور التكوين ، اذ تعتبر هذه المصروفات نفدا من بنود تكلفة هذه الاصول فتدخل على حساب تكوين سلعى .

(١) انظر فيما بعد في هذا الفصل المعالجة المحاسبية لمصروفات التشغيل لدى الغير .



ومصروفات مقاولى الباطن تتفق في طبيعتها مع مصروفات التشغيل لدى الغير الا ان العرف جرى على استخدام هذا الاصطلاح بالنسبة لمنشآت المقاولين ، وهذه المصروفات تتمثل في المستخلصات المستحقة لمقاولى الباطن عن عقود مع المقاول الاصيل .»

**٣ - حساب ٣٣٣ - خدمات ابحاث وتجارب :** هذا النوع من الخدمات يتمثل في تكلفة الابحاث والتجارب التي يؤديها الغير لحساب الوحدة الاقتصادية ، ويلاحظ في هذا الصدد انه اذا كانت الابحاث والتجارب متعلقة بمشروع جديد فانه يتعين طبقا للقواعد المحاسبية ومقتضيات النظام المحاسبي ، تأجيل تحميل تكاليف هذه الخدمات على حسابات النتيجة وذلك بتحميلها على حساب من حسابات الاصول وهو حساب « نفقات ايرادية مؤجلة - تجارب بدء التشغيل » ، وذلك لحين استكمال المشروع والبدء في استخدامه ، فيكون ذلك ايدانا بالبدء في اهلاك تجارب بدء التشغيل طبقا لمعدلات الاهلاك المقررة لحساب النفقات الايرادية المؤجلة .

**٤ - حساب ٣٣٤ - نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال :** وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٤١	نشر وطبع	٣٣٤٣	علاقات عامة واستقبال
٣٣٤٢	دعاية واعلان		

**٥ - حساب ٣٣٥ - نقل وانتقالات عامة ومواصلات :** وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٥١	نقل وانتقالات عامة	٣٣٥٤	تلفراف
٣٣٥٢	بدلات انتقال	٣٣٥٥	بريد
٣٣٥٣	تليفون	٣٣٥٦	تيكس

**٦ - حساب ٣٣٦ - تاجير معدات ووسائل نقل :** ويظهر في هذا الحساب ما تدفعه الوحدة للغير مقابل تاجير المعدات ووسائل النقل . وينقسم هذا الحساب الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٣٦١	تاجير آلات	٣٣٦٣	تاجير خيام وكراسي
٣٣٦٢	تاجير آلات حاسبة	٣٣٦٤	تاجير وسائل نقل

**٧ - حساب ٣٣٧ - تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات :** ويظهر في هذا الحساب ما تدفعه الوحدة للمؤسسات والمصالح مقابل الخدمات التي تؤديها لها ، مثال ذلك ما تدفعه الوحدة لوزارة الداخلية مقابل أجور الحراسة .

**٨ - حساب ٣٣٨ - مصروفات خدمية متنوعة :** وينقسم هذا الحساب الى الحسابات المساعدة والفرعية الآتية :

٣٣٨١	اشتراكات	
	في هيئات محلية وإقليمية	٣٣٨١١
	في هيئات دولية	٣٣٨١٢
٣٣٨٢	مصروفات تأمين	
٣٣٨٣	مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداة	
٣٣٨٤	ضرائب ورسوم مدفوعة لحكومات أجنبية	
٣٣٨٥	عمولة ومصروفات بنك	
٣٣٨٦	عمولات أخرى	
٣٣٨٧	متنوعة	

### القواعد الخاصة بالمستلزمات الخدمية :

**١ - تأدية الخدمات بواسطة الغير :** يقتصر مفهوم المستلزمات الخدمية على الخدمات المؤداة للوحدة بواسطة الغير ، ونتوضيح ذلك نتخذ كمثال صيانة الأصول الثابتة . فإذا تمت هذه الصيانة بواسطة الغير فإن المبلغ المستحق لهذا الغير عن هذه الخدمة يعتبر مستلزمات خدمية ، أما إذا تمت عملية الصيانة بواسطة جهاز داخلي أي مركز الصيانة فإن تكلفة هذا المركز لا تعتبر مستلزمات خدمية وإنما يتعين تحليلها وتحميلها على بنود الاستخدمات من أجور ومستلزمات سلعية الى آخره .

**٢ - اقتصار تحميل حساب المستلزمات الخدمية بالخدمات التي لا تعتبر فنيا جزء من تكلفة استقدام آخر ( أي بخلاف المستلزمات الخدمية ) أو أصل من الأصول أو تسوية لورد من الموارد :** إذا كانت القاعدة الأولى تستلزم تأدية الخدمات بواسطة الغير فليس معنى ذلك تحميل حساب « المستلزمات الخدمية ح / ٣٣ » بكل هذه الخدمات ، فقد يتمين توجيه بعض هذه الخدمات لحساب آخر .

وهذه القاعدة تستفاد من الشرح والتعليق السابق على بنود المستلزمات الخدمية ، ومن باب التأكيد نورد كمثال ما تدفعه الوحدة مقابل تأجير وسائل النقل ، فقد يكون هذا المصروف :

( ١ ) خاص بنقل مشتريات الوحدة من البضائع بغرض بيعها ، وفي هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة المشتريات ، ومن ثم يحمل

على حساب « مشتريات بغرض البيع د / ٣٤ » ، وهو من حسابات الاستخدامات .

ب ) أو خاص بنقل مشتريات الوحدة من المستلزمات السلعية ( خامات رئيسية مثلا ) ، وفي هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة هذه الخامات ومن ثم يحمل على حساب « مخزن الخامات د / ١٣١١ » ، وهو من حسابات الأصول .

ج ) أو خاص بنقل مشتريات الوحدة من الأصول الثابتة ، وفي هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كجزء من تكلفة هذه الأصول ، ومن ثم يحمل على حساب « تكوين سلعى د / ١٢١ » ، وهو من حسابات الأصول .

د ) أو خاص بنقل مبيعات الوحدة من الانتاج القام ( أو من البضائع ) ، وفي هذه الحالة يعالج المصروف فنيا كنسوية لايراد المبيعات ، ومن ثم يحمل على حساب « نقل انتاج تام د / ٤١١٥ » ( أو حساب نقل مبيعات بضائع د / ٤١٨١٥ ) ، وهو من حسابات الموارد .

هـ ) أو خاص بحالات اخرى كما هو الحال فى استئجار وسائل نقل لاستخدامها فى نقل معدات الوحدة بين مواقع العمل كما هو الحال فى منشآت المقاولين ، وكما هو الحال فى استئجار سيارات لاستخدامها لأغراض عامة ، وفى هذه الحالات يعالج المصروف كمستلزمات خدمية ، ويعمل على حساب « تأجير معدات ووسائل نقل د / ٣٣٦٤ » .

**٣ - توسيط حساب الموردين :** سواء كان الحصول على خدمات الغير بالنقد أو بالاجل يلزم توسيط حساب الموردين أى اثابتها بقيددين : الاول لاثبات استحقاق الخدمة . والثانى لاثبات السداد ، ويراعى تحليل حساب الموردين قطاعيا .

### **المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية :**

تتم المعالجة المحاسبية للمستلزمات الخدمية طبقا للقواعد السابقة ، الا ان معالجة الخدمات المتمثلة فى مصروفات التشغيل لدى الغير تحتاج لمناشئة خاصة لاقتران تأدية هذه الخدمات بارسال مستلزمات سلعية أو انتاج للغير وردها بعد اجراء العمليات التشغيلية المطلوبة .

**١ - استحقاق وسداد المستلزمات الخدمية :** كما سبق القول يتعين اثبات استحقاق الخدمات بقيد مستقل عن قيد السداد ، فاذا فرضنا أنه ورد للوحدة الاقتصادية غانورة من احدى شركات القطاع العام مقابل الاعلان عن منتجات الشركة يقيد استحقاق هذه الخدمة باذن التوجيه التالى :

٢٢	من د / مستلزمات خدمية
٢٢٤	نشر وإعلان ومصرفات طبع ودعاية واستقبال
٢٦١١٢	الى د / موردو قطاع عام أعمال
x x	شركة ...

ويقيد السداد باذن التوجيه التالى :

٢٦١١٢	من د / موردو قطاع عام أعمال
x x	شركة ...
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - **مصرفات التشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن :** كما سبق أن بينا يحمل هذا الحساب بقيمة الفواتير التى يستحقها الغير بسبب قيامه بعمليات تشغيلية تنصب على الانتاج التام أو غير التام ، كما يحمل الحساب بقيمة الفواتير المستحقة لمقاولى الباطن بالنسبة لمنشآت المقاولين لان هذه الفواتير تمثل خدمات متعلقة بانتاج هذه المنشآت .

فبخصوص فواتير المقاولين من الباطن لا تخلف المعالجة عما سبق أن بيناه بالنسبة للمستلزمات الخدمية عموما ، فاذا فرضنا ان المقاول من الباطن احدى شركات القطاع الخاص يقيد استحقاق الفاتورة باذن التوجيه التالى :

٢٢	من د / مستلزمات خدمية
٢٢٢	مصرفات تشغيل لدى الغير ومقاولى الباطن
٢٦١٢	الى د / موردو القطاع الخاص
x x	شركة ...

ويقيد سداد الفاتورة بجعل حساب الموردين مدينا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

أما بخصوص فواتير مصرفات التشغيل لدى الغير فان الأمر يحتاج لمعالجة خاصة لاقتران العملية بارسال وارتجاع مستلزمات سلعية أو انتاج تام أو غير تام ، وتتم هذه المعالجة تبعا للقواعد الآتية :

(أ) توسط حساب « بضائع لدى الغير د / ١٣٤ » للمحاسبة على حركة المستلزمات السلعية أو الانتاج .

(ب) قصر تحميل حساب مصرفات التشغيل لدى الغير بالفواتير المتعلقة بالانتاج التام وغير التام ، وبذلك يخرج عن نطاق هذا الحساب الفواتير المتعلقة بعمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية ، اذ أن

هذه المستلزمات عند رجوعها تقيّد على حساب المخزن المخصر بتكلفتها الاصلية مضافا اليها مصروفات التشغيل ، وهذا معناه التوجيه المحاسبي لهذه المصروفات كجزء من تكلفة أصل من الاصول (١) .

وايضاحا لحالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالانتاج التام ( او غير التام ) نفرض أن الوحدة ارسالت لاحدى شركات القطاع العام ٤٠٠ وحدة من الانتاج التام لاحدى شركات القطاع العام لاجراء عمليات تشغيلية علما بأن تكلفة الوحدة ٢ جنيه ومتفق على اجراء العمليات التشغيلية بمعدل ٢٠٠ جنيه للوحدة ، وتم ارجاع ٣٠٠ وحدة من هذا الانتاج بعد اجراء العمليات المطلوبة ، فيتم اثبات ارسال الانتاج باذن التوجيه الآتى :

م . د	بيان	مساعد	له	منه
١٣٤	من د / بضائع لدى الغير			٨٠٠
x x	انتاج تام	٨٠٠		
١٣٣	الى د / مخزون انتاج تام		٨٠٠	

ويتم اثبات ارتجاع الانتاج التام واستحقاق مصروفات التشغيل باذن التوجيه الآتى :

م . د	بيان	مساعد	له	منه
١٣٣	من د / مخزون انتاج تام			٦٠٠
٣٣	من د / مستلزمات خدمية			٦٠
٣٣٢	مصروفات تشغيل لدى الغير	٦٠		
١٣٤	الى د / بضائع لدى الغير		٦٠٠	
x x	انتاج تام	٦٠٠		
٢٦١١٢	الى د / موردو ق . ع . اعمال		٦٠	
x x	شركة ...	٦٠		

وايضاحا لحالة مصروفات التشغيل المتعلقة بالمستلزمات السلعية نفرض بيانات المثال السابق مع افتراض ان العمليات متعلقة بخامات رئيسية ، فيتم اثبات ارسال الخامات باذن التوجيه الآتى :

(١) انظر القاعدة الثانية الخاصة بالمستلزمات الخدمية .

م.د	بيان	مساعدة	لـ	منه
١٢٤	من / بضائع لدى الغير			٨٠٠
x x	مستلزمات سلعية	٨٠٠		
١٢١١	الى د / مخزن الخامات		٨٠٠	

ويتم اثبات ارتجاع الخامات واستحقاق مصروفات التشغيل باذن التوجيه  
الانى :

م.د	بيان	مساعدة	لـ	منه
١٢١١	من د / مخزن الخامات			٦٠
١٢٤	الى د / بضائع لدى الغير		٦٠٠	
x x	مستلزمات سلعية	٦٠٠		
٢٦١١٢	الى د / مورد ق . ع . اعمال		٦٠	
x x	شركة ...	٦٠		

### المستلزمات الخدمية والسلفة المستديمة :

كثيرا ما تنشأ المستلزمات الخدمية في شكل مدفوعات صغيرة تصرف من السلفة المستديمة ، وتعالج هذه المستلزمات مع غيرها من المبالغ التى دفعت من السلفة ، كما لو نم دفعها جميعا عن طريق البنك وقت اعادة تمويل السلفة بما تم صرفه منها خلال الفترة .

وهذه المدفوعات الصغيرة قد تكون في صورة استخدمات كسداد فاتورة مصروفات صيانة ، أو سداد التزامات مثبتة في الدفاتر مثل الاحكام القضائية السابق استقطاعها من الاجور النقدية ، كما قد تتمثل هذه المدفوعات في شكل اصول مثل سلفة تقرر منحها لاحد العاملين ، وسبق أن أوضحنا كيفية تسوية السلفة المستديمة في الفصل الخاص بالنقدية بالصندوق وبالبنوك .

### تسوية المستلزمات الخدمية في نهاية الفترة المحاسبية :

بفحص حساب المستلزمات الخدمية في نهاية العام قد تبين لنا ( تطبيقا لاساس الاستحقاق ) وجود مستلزمات خدمية مستحقة أو مقدمة .

وتقيد المستلزمات الخدمية المستحقة طبقا للقاعدة التى يستلزمها النظام وهى ترسيط حساب الموردين ، فبفرض وجود اعلان مستحق لاحدى شركات القطاع العام في نهاية الفترة تتم التسوية باذن التوجيه الآتى :

٢٢	من د / مستلزمات خدمية
٢٢٤	نشر واعلان ومصرفات طبع ودعاية واستقبال
٢٦١١٢	الى د / موردو قطاع علم اعمال
x x	شركة ...

وهكذا تظهر المستلزمات الخدمية المستحقة ضمن رصيد حساب الموردين في الميزانية ويتم سدادها في العام التالي .

اما المستلزمات الخدمية المقدمة فيتم قيدها على حساب « الارصدة المدينة الاخرى د / ١٧٢ » وذلك لان النظام لم يفرد حسابا خاصا لمعالجة الخدمات ، فبفرض وجود اعلان مقدم تتم التسوية باذن التوجيه المحاسبي الآتى :

١٧٢	من د / الارصدة المدينة الاخرى
x x	دعاية واعلان مقدم
٢٢	الى د / مستلزمات خدمية
٢٢٤	نشر واعلان ومصرفات طبع ودعاية واستقبال

وطبقا لذلك تظهر المستلزمات الخدمية المقدمة في الميزانية ضمن رصيد حساب « الارصدة المدينة الاخرى » ، وفي بداية العام التالى يجرى قيد التسوية العكسي الآتى :

٢٢	من د / مستلزمات خدمية
٢٢٤	نشر واعلان ومصرفات طبع ودعاية واستقبال
١٧٢	الى د / الارصدة المدينة الاخرى
x x	دعاية واعلان مقدم

### المثال الأول :

فيما يلي بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي .

أولا : وردت خلال شهر معين الفواتير الآتية :

- ١ - ٢٠٠٠ جنيه فاتورة أبحاث قام بها مكتب خبرة لحساب الشركة .
- ٢ - ١٠٠٠ جنيه فاتورة توريد تغذية العاملين بالشركة من متعهد التغذية وهو شركة قطاع خاص .
- ٣ - ٨٠٠ جنيه فاتورة تأجير سيارات من شركة قطاع خاص لنقل العاملين بالشركة من مراكز التجمع .
- ٤ - ٣٠٠ جنيه فاتورة دعاية واعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون .

ثانيا : ورد من البنك خلال الشهر اشعار يفيد أنه قيد على الحساب الجارى للشركة مبلغ ٥٠ جنيه عمولة ومصرفات تحصيل .

بيان	مساعد	لـ	مـ
من د / مستلزمات خدمية خدمات ابحاث وتجارب	٢٠٠٠		٢٠٠٠
الى د / موردو قطاع خاص مكتب ...	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
( استحقاق فاتورة رقم ... قيمة ابحاث وتجارب )			
من د / مزايا عينية			١٠٠٠
الى د / موردو قطاع خاص شركة ...	١٠٠٠	١٠٠٠	
( اثبات فاتورة تنفيذ العاملين رقم ... )			
من د / مستلزمات خدمية تأجير معدات ووسائل نقل	٨٠٠		٨٠٠
الى د / موردو قطاع خاص شركة ...	٨٠٠	٨٠٠	
( فاتورة تأجير سيارة نقل العاملين رقم ... )			
من د / مستلزمات خدمية نشر واعلان ومصرفات طبع ودعاية واستقبال	٣٠٠		٣٠٠
الى د / موردو قطاع عام اعمال اتحاد الاذاعة والتلفزيون	٣٠٠	٣٠٠	
( فاتورة دعاية واعلان رقم ... )			
من د / مستلزمات خدمية مصرفات خدمية متنوعة	٥٠		٥٠
الى د / موردو ق . ع . اعمال موردو ق . ع . اعمال - نقدا	٥٠	٥٠	
( اشعار رقم ... بعمولة ومصرفات البنك الدورية )			
من د / موردو ق . ع . اعمال موردو ق . ع . اعمال - نقدا	٥٠		٥٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى ( خصم اشعار رقم ... من الحساب الجارى بالبنك )		٥٠	



## المثال الثاني :

بفحص حسابات الاستخدمات الخاصة بشركة قطاع عام بتاريخ ٢٠/٦/٨١  
تجمعت المعلومات الآتية :

١ - هناك ١٠٠ جنيه مقابل تأجير خيام وكراسي مستحق لشركة قطاع خاص .

٢ - هناك ٣٠٠ جنيه مقابل أجور الحراسة مستحقة لوزارة الداخلية .

٣ - تتضمن الاستخدمات مبلغ ٢٠٠ جنيه اعلان يخص السنة المالية القادمة .

٤ - تتضمن الاستخدمات مبلغ ٦٠٠ جنيه قسط تأمين على مخازن الشركة لمدة سنة تبدأ من ١/١/١٩٨١ .

والمطلوب :

١ - قيود التسوية بتاريخ ٢٠/٦/١٩٨١ .

٢ - قيود التسوية العكسية بتاريخ ١/٧/١٩٨١ .

قيود التسوية بتاريخ ٢٠/٦/١٩٨١

بيان	مساعد	ليه	منه
من د / مستلزمات خدمية تأجير معدات ووسائل نقل	١٠٠		١٠٠
الى د / موردو قطاع خاص شركة ...	١٠٠	١٠٠	
( فاتورة تأجير خيام وكراسي رقم ... )			
من د / مستلزمات خدمية تكاليف خدمات المصالح والمؤسسات	٣٠٠		٣٠٠
الى د / موردو قطاع عام خدمات وزارة الداخلية	٣٠٠	٣٠٠	
( أجور الحراسة المستحقة مطالبة رقم ... )			
من د / ارصدة مدينة اخرى نشر واعلان مقدم	٢٠٠		٢٠٠
الى د / مستلزمات خدمية نشر واعلان ومصرفات طبع ودعاية واستقبال	٢٠٠	٢٠٠	
( قيمة الاعلان المنفوع مقدما )			

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠		٢٠٠	من د / ارصدة مدينة اخرى تأمين مقدم
	٢٠٠	٢٠٠	الى د / مستلزمات خدمية مصروفات خدمية متنوعة ( قيمة التأمين على مخازن الشركة المدفوع مقدما )

### قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨١/٧/١

منه	له	مساعد	بيان
٢٠٠		٢٠٠	من د / مستلزمات خدمية نشر واعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال
	٢٠٠	٢٠٠	الى د / ارصدة مدينة اخرى نشر واعلان مقدم ( قيد التسوية العكسي للاعلان المقدم من السنة المالية الماضية )
٢٠٠		٢٠٠	من د / مستلزمات خدمية مصروفات خدمية متنوعة
	٢٠٠	٢٠٠	الى د / ارصدة مدينة اخرى تأمين مقدم ( قيد التسوية العكسي للتأمين المقدم من السنة المالية الماضية )

ويلاحظ ان قيود التسوية العكسية متعلقة فقط بالاستخدامات المدفوعة مقدما في السنة الماضية . أما الاستخدامات المستحقة في السنة الماضية فيكون مصيرها السداد ، ويقيد ذلك في التاريخ أو التواريخ التي يتم فيها هذا السداد .



## الفصل الرابع

# المشتريات بغرض البيع

خصص النظام المحاسبي حساب « المشتريات بغرض البيع د / ٣٤ » لاثبات ونجميع تكلفة البضائع التي تشتريها الوحدة الاقتصادية بغرض بيعها بحالتها أي دون إجراء عمليات صناعية عليها .

### القواعد الخاصة بالمشتريات بغرض البيع :

**١ - واقعة الشراء هي المنشئة للاستخدام بالنسبة للمشتريات بغرض البيع :** طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبي تعالج عملية شراء البضائع بغرض بيعها من الاستخدامات ، وهذه المعالجة تختلف عن حالة شراء المستلزمات السلعية للتخزين ، إذ أن تكلفة المشتريات في هذه الحالة تحمل على حساب المخزن المختص وهو من حسابات الأصول (١) .

ونتيجة لمعالجة شراء البضائع من الاستخدامات فإن حركة هذه البضائع لا تكون ممسوكة بطريقة الجرد المستمر ، إذ أن حركة هذه البضائع تكون مبعثرة في عدة حسابات ، إذ تثبت مشترياتها في حساب « مشتريات بغرض البيع د / ٣٤ » ، ومبيعاتها في حساب « صافي مبيعات بضائع بغرض البيع د / ٤١٨١ » ، ويمثل حساب « مخزون بضائع بغرض البيع د / ١٣٥ » تكلفة مخزون أول المدة من هذه البضائع على أن يتم تسويته في نهاية الفترة المحاسبية بحيث يعكس رصيده تكلفة مخزون آخر المدة باستخدام حساب « تغير مخزون البضائع بغرض البيع بالتكلفة د / ٤١٨٢ » .

**٢ - تكلفة المشتريات بغرض البيع :** نحققا لموضوعية القياس تحسب هذه التكلفة على أساس فواتير الشراء مضافا إليها مصروفات الشراء المباشر حتى تصل هذه المشتريات الى مخازن الوحدة المشتريّة . ولا يدخل ضمن هذه التكلفة فوائد التمويل .

وإذا تم نقل المشتريات بواسطة وسائل تملكها الوحدة فإن مقابل هذا النقل يدخل ضمن تكلفة المشتريات مع جعل حساب « خدمات مباءة د / ١٧ » دائنا .

---

(١) سبق أن بينا أن واقعة الصرف من المخازن هي المنشئة للاستخدام بالنسبة للمستلزمات السلعية التي يتم تخزينها .

٣ - **توسيط حساب الموردين** : يلزم توسط هذا الحساب بالنسبة للمشتريات بفرض البيع ، كما يلزم تحليل حساب الموردين بحسب القطاعات .

### المعالجة المحاسبية للمشتريات بفرض البيع :

١ - **اثبات الشراء والسداد** : كما سبق القول يتعين اثبات شراء البضائع بقيد مستقل عن قيد السداد ، فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية اشترت بضائع بالاجل من شركة قطاع عام تسليم مخازن المشتري تثبت هذه الفاتورة باذن التوجيه التالى :

٢٤	من د / مشتريات بفرض البيع
٢٦١١٢	الى د / مورد ق . ع . اعمال
x x	شركة ...

وعند سداد الفاتورة يثبت ذلك باذن التوجيه التالى :

٢٦١١٢	من د / مورد ق . ع . اعمال
x x	شركة ...
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - **معالجة مخلفات المشتريات** : تعالج مخلفات مشتريات البضائع بفرض البيع كما سبق بيانه بالنسبة لمخلفات مشتريات المستلزمات السلعية (١) .

٣ - **اثبات الدفعات المقدمة لشراء بضائع** : كما سبق ان بينا تعالج هذه الدفعات مباشرة فى حساب الموردين بجعل هذا الحساب مديننا وحساب بنك تمويل النشاط الجارى دائنا .

### مثال :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بأحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ - اشترت الشركة بالاجل بضائع بفرض بيعها من احدى شركات القطاع العام بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة بمبلغ ٢٥٠ جنيه ، كما قدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٥٠ جنيه .

(١) انظر الفرع الثالث - المبحث الاول - الفصل الثانى - الباب الثانى ، الخاص بالمعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات السلعية .

٢ - دفعت الشركة لاحدى شركات القطاع الخاص مبلغ ٤٠٠ جنيهه تحت  
ذمة توريد بضائع .

بيان	مساعد	له	منه
من د / مشتريات بفرض البيع			١٢١٠٠
من / مخزن المخلفات			١٥٠
الى د / مورد ق . ع . اعمال شركة ...	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	
الى د / خدمات مبيعة		٢٥٠	
( شراء بضائع بفاتورة رقم ... وتكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة مع تقدير قيمة مخلفات المشتريات )			
من د / مورد ق . خاص شركة ...	٤٠٠		٤٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى ( شيك رقم ... كدفعة تحت ذمة توريد بضائع )		٤٠٠	

● ● ●

## الفصل الخامس

# المصرفات التحويلية الجارية

التحويلات اصطلاح نخطيطى ، ويشمل الدليل المحاسبى على ثلاث حسابات للتحويلات وهى حساب « المصرفات التحويلية الجارية د / ٣٥ » وحساب « تحويلات جارية تخصيصية د / ٣٦ » وحساب « إيرادات تحويلية د / ٤٤ » ، وبالرغم من ذلك لم يقدم النظام المحاسبى تعريفا للتحويلات .

وقد عرفت اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام التحويلات بأنها « كل ما يقبض أو يصرف من جانب الوحدة دون أن يقابله سلعة أو خدمة » ، الا ان هذا التعريف قد ينتقد على أساس انه لا يتلاءم مع كثير من بنود المصرفات التحويلية الجارية ، فالاهلاك مثلا يعتبر نفقة مقابل خدمات الاصول الثابتة ، والايجار كمثل آخر يعتبر ايضا نفقة مقابل الانتفاع بعقارات الغير .

وفى ضوء ما اجريناه من مقارنة ومناقشة للاسلوب التقليدى لتبويب « عناصر التكاليف » من جهة وتبويب « الاستخدامات » بالدليل المحاسبى من جهة أخرى (١) ، يمكن القول ان المصرفات التحويلية الجارية تمثل بصفة عامة مصرفات مرتبطة بالانشاط الجارى للوحدة الاقتصادية دون ان تشمل هذه المصرفات على المستلزمات الخدمية بمفهومها المحدد ، وذلك لتخصيص مجموعة محاسبية لهذه المستلزمات تحقيقا لهدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية .

وطبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى ينقسم حساب المصرفات التحويلية الجارية الى الحسابات الآتية : « ضرائب ورسوم سلعية د / ٣٥١ » و « اهلاك د / ٣٥٢ » و « ايجارات فعلية د / ٣٥٣ » و « فرق الايجار المحسوب د / ٣٥٤ » و « فوائد محلية د / ٣٥٥ » و « فوائد خارجية د / ٣٥٦ » و « فرق الفوائد المحسوبة د / ٣٥٧ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د / ٣٥٨ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع بفرض البيع د / ٣٥٩ » .

ونتناول فى المباحث التالية شرح هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لها فيما عدا حسابى فرق التقويم مرجئين شرحهما لحين التعرض للحسابين المقابلين لهما فى الموارد ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

(١) انظر صفحة (١٤٣) من هذا الكتاب .

المبحث الأول :	الضرائب والرسوم السلعية
المبحث الثاني :	الاهـلاك
المبحث الثالث :	الايـجـارات الفعلية
المبحث الرابع :	فرق الايجار المحسوب
المبحث الخامس :	الفوائد المحلية والخارجية
المبحث السادس :	فرق الفوائد المحسوبة



## المبحث الأول

### الضرائب والرسوم السلعية

يتمثل هذا الحساب في الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على السلع المستخدمة في النشاط الانتاجي للوحدة الاقتصادية كما يشمل أية أعباء رسومية تفرض على ممارسة هذا النشاط ، وينقسم الى الحسابات الفرعية الآتية :

٢٥١١	رسوم جمركية عن المستخدم	٢٥١٣	حصيلة الخزنة
٢٥١٢	رسوم انتاج	٢٥١٤	ضرائب اخرى

### الفرع الأول

#### رسوم جمركية عن المستخدم

قد تقوم الوحدة الاقتصادية باستيراد مستلزمات سلعية مباشرة او عن طريق وكيل ، وفي هذه الحالة تدفع الوحدة رسوما جمركية تمثل جزءا من تكلفة الاعتمادات المستندية المفتوحة ، وبالتالي تتمثل هذه الرسوم في تكلفة هذه المستلزمات عند تسلمها وايداعها المخازن . وعند صرف هذه المستلزمات للاستخدامات في النشاط الانتاجي ينعكس قدر من هذه الرسوم في حساب « مستلزمات سلعية د / ٣٢ » .

#### المعالجة المحاسبية :

هذه الرسوم الجمركية تعتبر عنصر من عناصر تكاليف الانتاج على مستوى

الوحدة الاقتصادية ولكنها لا تدخل ضمن التكلفة على المستوى القومى .  
 للأغراض الاحاسبية القومية يستدعى الامر حساب « الرسوم الجمركية عن  
 المستخدم » وفصلها عن حساب « المستلزمات السلعية د / ٣٢ » .

ولعل الطريق الامثل فى هذا الصدد ان يتم فصل هذه الرسوم وبيانها  
 على اذن الصرف اولا بأول وبذلك يكون حساب « الرسوم الجمركية عن  
 المستخدم » حساب متصل يمسك خلال العام . ولكن النظام راعى ما يكتنف هذا  
 الاسلوب من صعوبات عملية ، واكتفى بأن يتم فصل هذه الرسوم وتجريدها من  
 حساب المستلزمات السلعية مرة واحدة فى نهاية الفترة المالية . ويتم ذلك عن طريق  
 المعادلة الآتية :

### الرسوم الجمركية عن المستخدم

$$\begin{aligned} &= \text{الرسوم الجمركية المستحقة خلال العام} \\ &+ \text{الرسوم الجمركية عن المخزون أول العام} \\ &- \text{الرسوم الجمركية عن المخزون آخر العام} \end{aligned}$$

ويتطلب تطبيق هذه المعادلة ان يراعى عند جرد المخزون من المستلزمات  
 السلعية تحديد الاصناف التى استوردتها الوحدة مباشرة وكمياتها ، ويتحدد  
 نسبة الرسوم الجمركية الداخلة فى تكلفة الوحدة يمكن استخراج الرسوم  
 الجمركية عن المخزون . أما الرسوم الجمركية المستحقة خلال العام فيمكن  
 تحديدها بتحليل حساب « اعتمادات مستندية لشراء بضائع - رسوم جمركية  
 د / ١٣٦٢ » .

ونقيد الرسوم الجمركية عن المستخدم عند اجراء الجرد فى نهاية السنة  
 المالية بقيد النسوية الآتى :

٢٥١١	من د / رسوم جمركية عن المستخدم
٣٢	الى د / مستلزمات سلعية

ويبرب على قيد التسوية السابق فصل الرسوم الجمركية فى حساب  
 خاص مع تخفيض رصيد حساب المستلزمات السلعية بمقدارها .

### الفرع الثانى

#### رسوم الانتاج وحصيلة الخزنة

تمثل رسوم الانتاج فى الرسوم التى تفرضها الدولة على بعض السلع  
 التى تنتجها الوحدات الاقتصادية مثل الكحول والكبريت ، وتقوم الوحدة المنتجة  
 أى البانعة بدفع هذه الرسوم على أن تحصلها من المشتري باضافتها الى اثمان  
 البيع .



أما حصيللة الخزانة فتتمثل في فروق الاسعار التى تضيفها الدولة على أسعار بيع بعض السلع ، وينص قرار رفع الاسعار على أن تخصص حصيلتها لخزانة الدولة .

### المعالجة المحاسبية :

أثارت المعالجة المحاسبية لرسوم الانتاج وحصيللة الخزانة جدلا بين المحاسبين ، وحسما لهذا الجدل اصدرت اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى تعليمات تفصيلية تبين كيفية معالجة رسوم الانتاج وحصيللة الخزانة ، وقد تضمنت هذه التعليمات المعالجة المحاسبية بالنسبة لكل من الوحدة البائعة والمشتري .

١ - بالنسبة للوحدة البائعة : تقيد المبيعات صافية أى دون اشتغالها على رسوم الانتاج أو حصيللة الخزانة ، وهذه تقيد لحساب مصلحة الجمارك أو وزارة الخزانة بحسب الاحوال ، فتقيد فاتورة المبيعات بجعل حساب « عملاء » لدينا بقيمتها مع جعل حساب « صافى مبيعات انتاج تام » ( أو « صافى مبيعات بضائع بفرض البيع » بحسب طبيعة نشاط الوحدة صناعيا أو تجاريا ) دائنا بقيمة الفاتورة مستبعدا منها رسوم الانتاج أو حصيللة الخزانة ، وهذه تقيد لحساب « مصلحة الجمارك - رسوم انتاج » أو « وزارة الخزانة - حصيللة الخزانة » بحسب الاحوال .

فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لشركة قطاع عام انتاجا تاما ، وهذا الانتاج يخضع لرسوم الانتاج ، فان فاتورة المبيعات تقيد باذن التوجيه الآتى :

١٦١١٢	من د / عملاء ق . ع . اعمال
x x	شركة ...
٤١١	الى د / صافى مبيعات انتاج تام
٤١١١	اجمالى مبيعات
٢٦٣	الى د / دائنون متنوعون
٢٦٣٣٣	مصلحة الجمارك - رسوم انتاج

وهكذا يتجمع في حساب « مصلحة الجمارك - رسوم انتاج » المستحق للمصلحة وعند سداد المستحق لها يقيد ذلك باذن التوجيه الآتى :

٢٦٣	من د / دائنون متنوعون
٢٦٣٣٣	مصلحة الجمارك - رسوم انتاج
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

أما إذا كان الانتاج المباع يخضع لحصيلة الخزانة ، فان فاتورة المبيعات تقيد باذن التوجيه الآتى :

١٦١١٢	من هـ / عملاء ق . ع . اعمال
x x	شركة ...
٤١١	الى هـ / مبالغ مبيعات انتاج تام
٤١١١	اجمالي مبيعات
٢٦٣	الى هـ / دائنون متنوعون
٢٦٣٤١	وزارة الخزانة - حصيلة الخزانة

وعند سداد المستحق لوزارة الخزانة ، يقيد هذا السداد باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

٢٦٣	من هـ / دائنون متنوعون
٢٦٣٤١	وزارة الخزانة - حصيلة الخزانة
١٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

واذا دققنا فى ثانيا المعالجة المحاسبية طبقا لتعليمات اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى يلاحظ ما يلى :

١ ) اتفاق المعالجة مع ما جاء بالنظام المحاسبى بالفصل الخاص بالأسس والقواعد والمصطلحات المحاسبية ، اذ جاء بهذا الفصل ان المبيعات الفعلية هى المبيعات الصافية المسلمة خلال الفترة . ولا تتضمن « قيمة المبيعات الفعلية » اعانة التصدير ورسوم الانتاج ورسوم المبيعات .

ب) انعكاس رسوم الانتاج او حصيلة الخزانة فى دفاتر البائع فى عملية مالية ، فبقيدھا على حساب عملاء ولحساب مصلحة الجمارك او وزارة الخزانة ينحصر التأثير فى حسابات الميزانية ، الأمر الذى يترتب عليه عدم اشتمال بنود الاستخدمات فى دفاتر المنتج اى البائع على رسوم الانتاج او حصيلة الخزانة ، ومن ثم عدم علاقتها بتكلفة الانتاج وتقويم المخزون من الانتاج فى نهاية السنة .

٢ - بالنسبة للوحدة المشترية : تتضمن تكلفة المستلزمات المشترية رسوم الانتاج او حصيلة الخزانة ، يفرض ان ما تم شراؤه خامات يكون اذن التوجيه لفاتورة المشتريات كما يلى :

١٢١١	من هـ / مخزن الخامات
١٢١١	الى هـ / موردين ( حسب القطاعات )

وعند صرف هذه الخامات يجعل حساب مستلزمات سلعية مدينا وحساب مخزن الخامات دائما وذلك كما سبق ان بينا .

وفي نهاية الفترة المحاسبية يتم حساب رسوم الانتاج ( عن المستخدم ) وحصيلة الخزانة ( عن المستخدم ) على غرار ما هو متبع في معالجة الرسوم الجمركية وذلك على النحو الآتى :

### رسوم الانتاج ( او حصيلة الخزانة ) عن المستخدم

$$\begin{aligned} &= \text{الرسوم ( او الحصيلة ) المستحقة خلال العام} \\ &+ \text{الرسوم ( او الحصيلة ) عن المخزون في اول العام} \\ &- \text{الرسوم ( او الحصيلة ) عن المخزون في آخر العام} \end{aligned}$$

ويتم اثبات نتيجة تطبيق المعادلة السابقة في نهاية السنة المالية بقيد التسوية الآتى :

٢٥١٢	من هـ / رسوم الانتاج
٢٥١٣	من هـ / حصيلة الخزانة
٤٢	الى هـ / مستلزمات سلعية

ويلاحظ على المعالجة السابقة ان رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة تظهر في دفاتر المشتري في نهاية الفترة المحاسبية نتيجة لقيد التسوية السابق الذى ترتب عليه تخفيض رصيد حساب المستلزمات السلعية بقدر اشماله على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة طبقا للمعادلة السابقة .

## الفرع الثالث

### ضرائب أخرى

تتمثل هذه الضرائب في الضرائب غير المباشرة الاخرى التى تفرضها الدولة على ممارسة النشاط الانتاجى ومستلزماته مثل ضريبة السيارات ورسوم الدمغة التى تدفعها الوحدة مباشرة مثل الرسوم على ما تملكه من استثمارات والدمغة التى تتحملها الوحدة والمستقطعة عند المنبع من مستحققاتها لدى الغير تطبيقا لاحكام القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ ، والتى تتمثل أساسا فى الدمغة على الصرفيات الحكومية .

ولما كان حساب « ضرائب أخرى » يحمل بالضرائب غير المباشرة الاخرى فانه لا يشمل الضرائب المباشرة الآتية :

١ - الضريبة العقارية على ما تملكه الوحدة من عقارات ، فهذه تحمل على حساب « ضرائب عقارية د / ٣٦٨ » .

٢ - ضريبة الارباح التجارية والصناعية وضريبة القيم المنقولة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية ، فهذه تحمل على حساب « ضرائب دخلية ه / ٣٦٩ » .

### المعالجة المحاسبية :

١ - **ضرائب ورسوم تدفعها الوحدة :** وتتمثل في ضريبة السيارات ورسوم الدمغة على وثائق ومحررات الوحدة ، ويتم بخصوصها توسط حساب « مصلحة الضرائب - ضرائب أخرى » ، فإذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية دفعت ضريبة السيارات ( أو قامت بشراء طوابع دمغة ) يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

٣٥١٤	من د / ضرائب أخرى
٢٦٣	الى ه / دائنون مقبوضون
٣٦٣٢٢٣	مصلحة الضرائب - ضرائب أخرى

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

٢٦٣	من د / دائنون مقبوضون
٣٦٣٢٢٣	مصلحة الضرائب - ضرائب أخرى
١٨٢١	الى ه / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - **رسوم تحجز عند المنبع :** وتتمثل في رسوم الدمغة التي تتحملها الوحدة لخصمها من مستحقاتها لدى الغير ، ونظرا لعدم اقتران هذه الرسوم بأثر نقدي تنتفى الحاجة لتوسيط حساب ، فإذا فرضنا ان احدى المصالح الحكومية سددت بشيك المستحق عليها بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة يكون اذن التوجيه كما يلى :

١٨٢١	من ه / بنك تمويل النشاط الجارى ( المحصل بعد الخصم )
٣٥١٤	من د / ضرائب أخرى ( الرسوم المستقطعة )
١٦١١١	الى ه / عملاء قطاع عام خدمات
x . x	مصلحة ...



## المبحث الثاني

### الاهلاك

الاهلاك نفقة تعبر عن مقابل خدمة الأصول الثابتة ومساهمتها في النشاط الانتاجي ، ومن ثم يتعين حسابه وتحمله على حسابات النتيجة سواء كانت نتيجة العام فائضا او عجزا ، ويعرف النظام الاهلاك بأنه توزيع تكلفة الاصل القابل للاهلاك على مدة عمره الانتاجي بطريقة مناسبة ، وقد يطلق على اهلاك اصول معينة اصطلاح « النفاد » ، والنفاد ظاهرة مميزة للاصول المتناقصة « القابلة للنفاد » من مناجم ومحاجر وآبار بترول وما شابهها .

#### عقوب الاهلاك :

ينقسم حساب الاهلاك الى حسابات فرعية يخص كل منها للاهلاك الخاص بنوع معين من الاصول كما يلي :

مزروعات معمورة قابلة للاهلاك	٢٥٢٥	مسدد وادوات
( هدايق وبساتين ... الخ )	٢٥٢٦	اثاث ومعدات مكتب
مباني وانشاءات	٢٥٢٧	ثروة حيوانية ومائية
آلات ومعدات	٢٥٢٨	نفقات ايرانية مهجلة
وسائل نقل وانقل		

#### القواعد الخاصة بالاهلاك :

حظي موضوع الاهلاك بجدل متعدد الجوانب بين الكتاب والمحاسبين ، ومن اهم جوانب هذا الجدل مناقشة التكلفة التاريخية كأساس لحساب الاهلاك وذلك في ضوء الارتفاع المستمر لاسعار الاصول الثابتة وما يرتبط بذلك من مشكلة صيانة رأس المال معبرا عنه بطاقة انتاجية او قوة شرائية مستثمرة في الوحدة الاقتصادية ، ولذلك ينادى كثير من الكتاب باستخدام التكلفة الاستبدالية او التكلفة التاريخية معدلة بالارقام القياسية للاسعار كأساس لحساب اقساط الاهلاك ، ويتفرع من ذلك مشكلة كيفية معالجة فروق الاهلاك في حالة حسابه على أساس غير التكلفة التاريخية ، اضافة الى ذلك وجود جوانب أخرى تتباين فيها وجهات النظر مثل طريقة حساب الاهلاك ومعدلاته وكيفية تقييده بالدفاتر . لذلك كان منطقيا ان يتناول النظام المحاسبي تلك الجوانب وغيرها بهدف وضع قواعد عامة تلتزم بتطبيقها وحدات القطاع العام ، ويمكن ابراز القواعد التي اخذ بها النظام المحاسبي بخصوص الاهلاك في الجوانب التالية :

- ١ - أساس حساب الاهلاك .
- ٢ - تاريخ بدء الاهلاك .
- ٣ - طريقة حساب الاهلاك .
- ٥ - فروض معدلات الاهلاك .
- ٦ - الاصول المهلكة دفتريا والمستخدمة في الانتاج .
- ٧ - الهلاك الطارئ للاصول الثابتة .
- ٨ - وضع الاصول الثابتة في مجموعات .

### اولا - اساس حساب الاهلاك :

أقر النظام المحاسبي الموحد التكلفة التاريخية كأساس لتحديد القيمة الخاضعة للاهلاك ، وتمثل في تكلفة الأصل حتى يكون صالحا للاستعمال ، ولا تتضمن تلك التكلفة أعباء التمويل من فوائد أو فروق عملة ، ولا تستبعد منها أية قيمة مقابل النفاية أو الخردة .

وبخصوص مشكلة ارتفاع أسعار الاصول الثابتة نص النظام على أنه من الضروري تدبير الفرق بين التكلفة الاستبدالية والتكلفة التاريخية للأصل وذلك للمحافظة على القوة الانتاجية للمال المستثمر بالوحدة ، ويعتبر مقابل فروق التكلفة الاستبدالية كاحتياطي عام عند توزيع الأرباح ، ويظهر ضمن الاحتياطيات باسم « احتياطي ارتفاع أسعار الاصول ح / ٢٢٦ » . ويتضح من ذلك ان النظام عالج مشكلة ارتفاع أسعار الأصول كما يلي :

١ - نص النظام على ضرورة تدبير فروق القيمة الاستبدالية دون أن يحدد كيفية ذلك ، ويجدر الإشارة في هذا الصدد الى أن القرار الوزاري رقم ٩٥٨ لسنة ١٩٦٧ ينص على تجنيب ٥٪ من صافي الربح لتكوين احتياطي ارتفاع أسعار الاصول الثابتة .

٢ - اتبع النظام أساس التكلفة التاريخية عند حساب أقساط اهلاك الاصول كبند من بنود الاستخدامات مع معالجة فروق القيم الاستبدالية كتوزيع أو تصرف في الفائض ، الأمر الذي يترتب عليه إهمال المحاسبة على هذه الفروق في المسئنة التي تحقق فيها الوحدة خسارة صافية . ومن ثم فإن النظام المحاسبي نظر الى مشكلة ارتفاع أسعار الاصول كمشكلة مالية يمكن حلها بتدبير أموال بحجز احتياطيات من الفائض القابل للتوزيع ، ولم ينظر الى المشكلة نظرة تكاليفية يتم حلها بحساب قسط الاهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية .

### ثانيا - تاريخ بدء الاهلاك :

ليس هناك إجماع بين المحاسبين بخصوص تاريخ بدء حساب الاهلاك ، إذ يرى البعض بداية حسابه من تاريخ نقل الملكية ، ولكن الاتجاه العام يقضي

بان العبرة في هذا المجال هو تاريخ بدء الاستعمال . وتثنى مع هذا الاتجاه نص النظام على أن يتحدد بدء حساب الاهلاك ببدء استخدام الاصل خلال الفترة المالية .

واذا بدء في استخدام الاصل خلال فترة معينة يحسب لهذا الاصل اهلاك كامل عن الفترة (١) ، فاذا فرضنا ان الاصل بدء في استخدامه في ١٩٨١/١٢/١ . وان معدل اهلاكه ١٠٪ سنويا يحسب له اهلاك كامل بمعدل ٢٥٪ عن الفترة من ١٠/١ الى نهاية ١٩٨١/١٢/٣١ .

وفي حالة استخدام ( تشغيل ) الاصل في فترة التجارب يعالج الاهلاك كنفقة رأسمالية ويحمل على حساب « نفقات ايرادية مؤجلة - تجارب بدء التشغيل » .

### ثالثا - طريقة حساب الاهلاك :

تتعدد طرق حساب الاهلاك مثل طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة معدل ساعة الآلة وغير ذلك ، وليس هنا مجال لمناقشة هذه الطرق أو المفاضلة بينها ، ما يعنينا في هذا الصدد ان نشير الى ان النظام اختار طريقة القسط الثابت في حساب الاهلاك ، وقد راعى النظام عدم امكانية تطبيق هذه الطريقة في جميع الاحوال فأشار الى ما يلي :

١ - اهلاك الادوات الصغيرة : من المعروف انه من الصعب عمليا تقدير عمر انتاجي لهذه الادوات بالاضافة الى عدم اهميتها النسبية ، لذلك سلك النظام تجاه هذه الاصول مسلكا عمليا اذ يقضى بتحميل حساب الاهلاك بما يصرف منها أولا بأول دون الانتظار لتخريدها على ان تراقب عهدة العمال من هذه الادوات بالجرد الفعلي والمطابقة على سجلات العهدة الشخصية التي تمسك لهذا الغرض .

٢ - اهلاك المهمات : اجاز النظام المحاسبي اهلاك المهمات باعادة تقديرها في نهاية كل فترة محاسبية ، وتعترف المهمات بأنها الادوات اللازمة للانتاج ( مثل قوالب الصب والسلفدرات ) والتي لا تعتبر من مجموعة الآلات ، ويتوقف العمر الانتاجي لهذه المهمات على مدى استعمالها في الانتاج .

(١) انظر قاعدة تقسيم السنة المالية الى اربع فترات ربع سنوية فيما بعد عند مناقشة نروض معدلات الاهلاك .

**رابعاً - طريقة اثبات الاملاك :**

هناك طريقتان لإثبات الإهلاك بالدفاتر ، طبقا للطريقة الاولى يتم تخفيض تكلفة الاصل دوريا بأقساط الإهلاك ، فطبقا لها يتم قيد الإهلاك كما يلي :

من د / املاك الاصل

الى هـ / الاصل

ويوجه لهذه الطريقة ، التي يمكن ان يطلق عليها الطريقة المباشرة ، انتقادان رئيسيان :

١ - قسط الاهلاك - على احسن الفروض - قيمة تقديرية ، ومن ثم يفضل تراكمها في حساب مستقل يمثل القيمة التقديرية للتناقص في قيمة الاصل الثابت ، اى بعيدا عن حساب الاصل الذى يمثل التكلفة الفعلية من واقع المستندات .

٢ - تخفيض تكلفة الاصل بقيمة الاهلاك يؤدي الى صعوبات عملية عند تطبيق طريقة القسط الثابت المعبر عنه بنسبة مئوية من تكلفة الاصل ، اذ يستدعى الامر الرجوع في كل سنة الى دفاتر السنوات التي تم فيها الاستحواذ على الاصول الثابتة للتعرف على التكلفة الأصلية .

وبناء على هذه الانتقادات يفضل اتباع الطريقة الثابتة التي يمكن ان يطلق عليها الطريقة غير المباشرة والتي تمثل الاتجاه المحاسبي الحديث في تقييد الاهلاك وبمقتضاها يتم قيد الاهلاك كما يلي :

من د / اهلاك الاصل

الى هـ / مخصص املاك الاصل

وواضح أنه طبقا لهذه الطريقة يعكس حساب الاصل باستمرار تكلفته  
الاصلية بينما تتراكم أقساط الاهلاك في حساب المخصص ، ولا يقلل حسابي الاصل  
والمخصص المرتبط به الا عند بيع الاصل او تخريده .

وقد سائر النظام المحاسبى الموحد الاتجاه المحاسبى الحديث اذ يقتضى باتباع الطريقة الثانية ، ولكن يلاحظ انه خالف القواعد المحاسبية فيما يختص بكيفية اظهار مخصصات الاهلاك فى الميزانية ، اذ تقضى تلك القواعد باظهار هذه المخصصات مطروحة من الاصول الثابتة المتعلقة بها على اساس انها تمثل قيمة النقص فى هذه الاصول ، بينما يقضى النظام باظهار المخصصات فى جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها وهى اعتبارها مصدرا من مصادر التمويل الذاتى .



## خامسا - فروض معدلات الاهلاك :

حدد النظام المحاسبي معدلات لاهلاك الاصول الثابتة أوردها في الملحق رقم (١) وقد أعدت هذه المعدلات على أساس الفروض الآتية :

١ - عدد أيام العمل في السنة ٣٠٠ يوم فأقل .

٢ - مدة التشغيل اليومي وريدية واحدة .

٣ - الاصول الثابتة بمشتراه جديدة .

ويراعى تقسيم السنة المالية الى أربع فترات ربع سنوية تحمل كل فترة بحصتها في الاهلاك السنوي ، وهذا التقسيم يجعل من تطبيق الفرض الاول ان « عدد أيام العمل في الفترة الربع سنوية ٧٥ يوما فأقل » .

وعند التطبيق العملي للفروض التي حسبت على أساسها معدلات الاهلاك تصادفنا الحالات الآتية :

١ - الاصول التي لا تعمل اطلاقا خلال الفترة الربع سنوية : من المعروف أن هذه الاصول تتعرض للتقادم ، وقد قرر النظام المحاسبي بخصوصها قاعدة حكيمية تقضى باهلاكها بمعدل ٥٠٪ من معدلات الاهلاك ، وواضح ان هذه القاعدة تفترض أن نصف الاهلاك يرجع الى ظاهرة التقادم والنصف الآخر مرجعه الاستعمال .

أما اذا استخدم الاصل أي مدة خلال الفترة الربع سنوية فيحسب عنها معدل اهلاك بالكامل .

ولايضاح ذلك نفرض اصل معين معدل اهلاكه ٢٠٪ سنويا ، ولاعتبارات موسمية لم يستخدم اطلاقا في الفترة الاولى والثالثة بينما استخدم لمدة ثلاثين وخمسين يوما في الفترتين الثانية والرابعة على التوالي ، فيحسب معدل اهلاك الاصل عن كل فترة وسنويا كما يلي :

$$= 20\% \times \frac{1}{4} \times 50\% = 2.5\%$$

$$= 20\% \times \frac{1}{4} = 5\%$$

$$= 20\% \times \frac{1}{4} \times 50\% = 2.5\%$$

$$= 20\% \times \frac{1}{4} = 5\%$$

الفترة الاولى ( ٥٠٪ اهلاك )

الفترة الثانية ( اهلاك كامل )

الفترة الثالثة ( ٥٠٪ اهلاك )

الفترة الرابعة ( اهلاك كامل )

١٥٪

الاهلاك عن السنة

٢ - الأصول التي تم تشغيلها أكثر من ٧٥ يوم خلال الفترة الربع سنوية أو التي يزيد تشغيلها اليومي عن وريدية واحدة : من المتعين في هذه الحالة زيادة معدلات الاهلاك لان حجم التشغيل او الاستعمال زاد عن الفروض التي بنيت عليها هذه المعدلات .

واذا استرجعنا الى الاذهان القاعدة الحكيمة التي تفترض ان نصف معدل الاهلاك يغطي عنصر التقادم والنصف الآخر يغطي عنصر الاستعمال فالرأى أن تقتصر الزيادة على عنصر الاستعمال ، ولايضاح ذلك نفرض ان معدل الاهلاك السنوي لاصل ثابت هو « م » ، وأنه قد تم تشغيل الاصل وريدتين خلال فترة ربع سنوية فان معدل الاهلاك عن هذه الفترة .

$$\frac{\text{وريدتين}}{\text{وريدية}} \times 50\% \times \frac{M}{4} + 50\% \times \frac{M}{4} = \\ 150\% \times \frac{M}{4} =$$

واذا فرض أنه قد تم تشغيل الاصل لمدة ٩٠ يوم خلال الفترة الربع سنوية فان معدل الاهلاك عن هذه الفترة

$$\frac{90 \text{ يوم}}{75 \text{ يوم}} \times 50\% \times \frac{M}{4} + 50\% \times \frac{M}{4} = \\ \frac{150}{75} \times 50\% \times \frac{M}{4} + \frac{M}{4} = \\ \left( \frac{150}{75} \times 50\% + 1 \right) \frac{M}{4} =$$

٣ - الأصول المستتراه قديمة : طبقا للتعديل الذي أدخله الجهاز المركزي للمحاسبات يحسب لهذه الأصول معدلات اهلاك على أساس ١٥٠٪ من معدلات اهلاك الأصول المستتراه جديد ، ويلاحظ أن هذه القاعدة تفترض ان النزعة المركزية للاعمار الانتاجية للأصول القديمة تعادل ثلثي اعمار الأصول الجديدة (١) .

(١) قبل هذا التعديل كان النظام المحاسبي يقضى بان تحسب معدلات الاهلاك للأصول المستتراه قديمة على أساس مثل معدل اهلاك الأصول المستتراه جديدة ، وهذا مبنى على افتراض ان النزعة المركزية للاعمار الانتاجية للأصول القديمة تعادل نصفها بالنسبة للأصول الجديدة .

## سأاسا - الاصول المهلكة دففريا والمستخدمفة فى الانتاج :

واضح ان هذا الوضع يثير مشكلة ذو جانبين ، الجانب الاول ان هذه الاصول تؤدى خدمات لنشاط الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم يتعين حساب مقابل لهذه الخدمات ضمن الاستخدمات ، والجانب الثانى انه يتعين الا يتراكم فى حساب مخصص الاهلاك قيمة اكبر من القيمة الخاضعة للاهلاك ، وعلاجا لهذه المشكلة يقضى النظام المحاسبى وتعديلاته بما يلى :

١ - يستمر حساب قسط الاهلاك لهذه الاصول بنسبة ٥٠٪ من قيمة القسط ، ويستثنى من ذلك الاصول المخصصة لمراكز الانتاج فى الوحدات الاقتصادية التى تعمل بالتعدين او الوحدات المتخصصة فى انتاج البترول او تكريره دون ما عداها من اصول المراكز الاخرى ( خدمات انتاجية وتسويقية وادارية وتمويلية ) اذ تطبق نسبة ٢٥٪ من قيمة القسط .

٢ - يراعى حساب النسبتين ( ٥٠٪ ، ٢٥٪ ) على اساس المعدل الاصلى للتشغيل لوردية واحدة مهما كانت ساعات التشغيل .

٣ - يقيد هذا الاهلاك لحساب « احتياطى ارتفاع اسعار الاصول ح / ٢٢٦ » .

## سابعا - الهلاك الطارئ للاصل :

تغطى معدلات الاهلاك التقادم العادى اى المتوقع فى الظروف العادية ، فاذا نشأت ظروف تؤدى الى تقادم الاصل فان الخسارة التى تنجم عن ذلك تحمل على حسابات النتيجة ( حساب « خسائر رأسمالية - ح / ٣٦٤ » ) ، وذلك فى الفترة المالية التى تم خلالها التقادم غير المتوقع .

كما قد تهلك بعض الاصول الثابتة نتيجة حادث عرضى ، فتحمل الخسارة التى تنجم فى هذه الحالة على حسابات النتيجة فى السنة المالية التى وقع الحادث خلاله .

ويرتبط بموضوع الهلاك الطارئ حالة الانشاءات المعدة خصيصا لآلات معينة بحيث لا تصلح هذه الانشاءات الا لهذا الغرض ، ولذلك تخضع هذه الانشاءات لقواعد الاهلاك الخاصة بالآلات ، فاذا رفعت الآلات اعتبرت القيمة غير المهلكة للانشاءات خسارة تحمل على حسابات النتيجة عن السنة المالية التى تم خلالها رفع الآلات .

## ثامنا - وضع الاصول الثابتة فى مجموعات :

راعى النظام المحاسبى ما قد يعترض تطبيق معدلات الاهلاك من صعوبات عملية لذلك اأاز النظام أن توضع الاصول الثابتة فى مجموعات أفقية او رأسية

على أن تطبق قواعد الاهلاك على المجموعة بصرف النظر عن مكوناتها ، والمجموعة الانفية تعنى الأصول المتجانسة المتشابهة من حيث النوع مثل مجموعة محطة توليد الكهرباء ومجموعة آلات ورش الصيانة ، أما المجموعة الرأسية فتعنى الأصول الكاملة لبعضها البعض كخط انتاجى لسلعة أو مجموعة سلع . وقد يتم التجميع على أساس جغرافى مثل مجموعة آلات منجم فى منطقة جغرافية معينة .

### المعالجة المحاسبية للاهلاك :

يثبت الاهلاك دوريا كل فترة ربع سنوية ، ويتم ذلك بالقييد الآتى :

٢٥٢	من هـ / الاهلاك ( مع التحليل حسب نوع الأصول )
٢٢١	الى هـ / مخصص الاهلاك ( مع التحليل حسب نوع الأصول )

وإذا كان الاهلاك خاصا بأصول تم اهلاكها دفتريا فيقيد كما يلى :

٢٥٢	من هـ / الاهلاك ( مع التحليل حسب نوع الأصول )
٢٢٦	الى هـ / احتياطي ارتفاع اسعار الأصول

وبخصوص اهلاك الأدوات الصغيرة يقيد ما يصرف منها مباشرة على حساب الاهلاك دون انتظار لتخريدها ، ويتم ذلك بالقييد الآتى :

٢٥٢	من هـ / الاهلاك
٢٥٢٥	عند أدوات
٢٢١	الى هـ / مخصص الاهلاك
٢٢١٥	عند أدوات

### تخريد وبيع الأصول الثابتة :

تقرر الوحدة الاقتصادية تخريد الأصل الثابت عندما يصبح غير صالح للاستعمال الاقتصادي ، وفى هذه الحالة يتم التأشير فى سجل الأصول الثابتة بما يفيد تخريد الأصل ، ثم تجرى القيود اللازمة لتنفيذ هذا التخريد .

١ - إثبات قسط اهلاك الأصل المخرد : بتطبيق قواعد الاهلاك بحسب للأصل قسط اهلاك عن الفترة الربع سنوية التى تم خلالها قرار التخريد ، ويثبت هذا القسط كما سبق أن بينا فى المبحث الخاص بالاهلاك .

٢ - استخراج الرصيد الدفترى للأصل المخرد : يستخرج هذا الرصيد

بإقفال حساب مخصص الإهلاك المرتبط بهذا الأصل المخرد ؛ فإذا فرضنا أن الأصل المخرد متمثل في آلات ومعدات يتم ذلك باذن التوجيه المحاسبي الآتى :

من هـ / مخصص إهلاك آلات ومعدات	١٢١٣
الى هـ / آلات ومعدات	١١٣

**٣ - ايداع الأصل المخرد بمخزن المخلفات :** قد يتم رفع الأصل وإيداعه في مخزن المخلفات ، وفي هذه الحالة تنشأ مشكلة محاسبية إذ لم يفرد بالدليل المحاسبي حساب خاص لمخلفات الأصول المخردة مع قصر حساب مخزن المخلفات على اثبات حركة مخلفات الإنتاج والمشتريات ، إلا أنه من الناحية العملية يقيد ايداع مخلفات الأصول الثابتة بجعل حساب مخزن المخلفات مديناً ، ونحن نؤيد هذا المسلك العملي للرقابة على حركة مخزن المخلفات لحين تخصيص حساب لذلك بالدليل المحاسبي ، وطبقاً لذلك يقيد ايداع القيمة الدفترية للأصل المخرد باذن التوجيه المحاسبي الآتى :

من هـ / مخزن المخلفات	١٢١٥
الى هـ / آلات ومعدات	١١٣

وإذا كان الأصل المخرد قد تم إهلاكه دفترياً ، فلا يكون هناك محل لإجراء القيد السابق ، وتراقب مخلفات هذا الأصل بالمخزن بأسلوب الرقابة الكمية .

أما إذا تم الإبقاء على الأصل المخرد في موقعه لحين البيع فتظل القيمة الدفترية منعكسة في حساب الأصل ذاته لحين البيع ، ويكتفى في هذه الحالة بالتأشير في سجل الأصول الثابتة بما يفيد تخريده .

**٤ - بيع الأصل المخرد :** كما سبق أن بينا يتم توسط حساب « مدينون مختلفون - مدينو بيع أصول » ، وتعالج أرباح ( أو خسائر ) بيع مخلفات الأصل الثابت كأرباح ( أو خسائر ) رأسمالية ، فبفرض بيع مخلفات الأصل بربح يكون القيد كما باذن التوجيه المحاسبي الآتى :

من هـ / مدينون مختلفون مدينو بيع أصول	١٧١١
الى هـ / مخزن المخلفات (١)	١٢١٥
الى هـ / أرباح رأسمالية	٤٤٢

(١) أو الى هـ / آلات ومعدات إذا كان الأصل لا يزال في موقعه .

وفي حالة بيع مخلفات الاصل بخسارة يكون القيد كما باذن التوجيه المحاسبي الآتي :

١٧١	من هـ / مدينون مختلفون
١٧١١	مدينو بيع اصول
٤٦٤	من هـ / خسائر رأسمالية
١٣١٥	الى هـ / مخرن المخلفات (١)

وفي كلتا الحالتين يقيد تحصيل ثمن البيع بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون - مدينو بيع اصول » دائنا .

هذا ويلاحظ انه في حالة بيع مخلفات الاصل السابق اهلاكه دفتريا ، كما هو الحال بالنسبة لمخلفات العدد والإدوات الصغيرة ، يعالج ثمن البيع كأرباح رأسمالية ، فتثبت فاتورة البيع باذن التوجيه المحاسبي الآتي :

١٧١	من هـ / مدينون مختلفون
١٧١١	مدينو بيع اصول
٤٤٣	الى هـ / ارباح رأسمالية

### المثال الأول :

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من كشوف حساب أقساط الاهلاك عن الفترة من ١٩٨٢/٤/١ الى ١٩٨٢/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

بيانات الأصل	تكلفة الأصل	معدل الاهلاك (٢)	ملاحظات
مباني وإنشاءات	١٠٠٠٠	٤ %	مشتراه قديمة
آلات ومعدات	٢٠٠٠٠	١٠ %	سابق اهلاكم دفتريا
وسائل نقل وانتقال	٥٠٠٠	٢٠ %	مشتراه قديمة وسبق اهلاكم دفتريا
اثاث ومعدات مكاتب	١٦٠٠٠	١٢٥ %	

### والمطلوب :

١ - بيان كيفية حساب أقساط الاهلاك عن الفترة .

٢ - قيد اثبات أقساط الاهلاك .

(١) أو الى هـ / آلات ومعدات اذا كان الأصل لا يزال في موقعه .

(٢) كما هو وارد بملحق النظام المحاسبي الموحد .

١٠٠٠ =	$\frac{1}{4} \times \% ٤$	$\times ١٠٠٠٠٠ =$	اهلاك المباني والانشاءات
٧٥٠٠ =	$\% ١٥٠ \times \frac{1}{4} \times \% ١٠$	$\times ٢٠٠٠٠٠ =$	اهلاك الآلات والمعدات
١٢٥٠ =	$\% ٥٠ \times \frac{1}{4} \times \% ٢٠$	$\times ٥٠٠٠٠ =$	اهلاك وسائل النقل والانتقال
٣٧٥ =	$\% ٥٠ \times \% ١٥٠ \times \frac{1}{4} \times \% ١٢\frac{1}{4}$	$\times ١٦٠٠٠ =$	اهلاك الاثاث ومعدات المكاتب

١٠١٢٥

اجمــــــــــــــــالى

بيان	مساعد	له	منه
من د / اهلاك مباني وانشاءات آلات ومعدات وسائل نقل وانتقال اثاث ومعدات مكاتب	١٠٠٠ ٧٥٠٠ ١٢٥٠ ٣٧٥		١٠١٢٥
الى د / مخصص اهلاك مباني وانشاءات آلات ومعدات	١٠٠٠ ٧٥٠٠	٨٥٠٠	
الى د / احتياطي ارتفاع اسعار الاصول ( اهلاك الاصول عن الفترة من ١/٤ الى ٣٠/٦ )		١٦٢٥	

### المثال الثانى :

فى ١٩٨١/١١/٣٠ تقرر تخريد آلات ومعدات تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه ،  
ورصيد مخصص الاهلاك الخاص بها حتى ١٩٨١/٩/٣٠ يبلغ ٩٠٠٠ جنيه ،  
واودعت المخلفات بالمخزن . وفى تاريخ لاحق بيعت هذه المخلفات بمبلغ ٥٢٥ جنيه  
تم تحصيلها بشيك .

فاذا علمت ان هذه الآلات مشتراة قديمة ، وان معدل اهلاك هذه الآلات  
بملحق النظام المحاسبى ١٠٪ سنويا ، فالمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر باذون  
التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

معدل اهلاك الآلات عن الفترة من ١/١٠ الى ٣٠/١١

$$\% ١٥٠ \times \frac{1}{4} \times \% ١٠ =$$

$$\% ٣٧٥ =$$

بيان	مساعد	لـه	منه
من هـ / اهـلاك آلات ومعدات	٢٧٥		٢٧٥
الى هـ / مخصص اهـلاك آلات ومعدات	٢٧٥	٢٧٥	
( قسـط الاهـلاك عن الفترة من ١٠/١ الى ١١/٣٠ بمعدل ٢٧٥٪ )			
من هـ / مخصص اهـلاك آلات ومعدات	٩٢٧٥		٩٢٧٥
الى هـ / آلات ومعدات		٩٢٧٥	
( اقفـال مخصص الاهـلاك الفـاصل بالاصـيل المفـرد )			
من هـ / مخـزن المخلفـات			٦٢٥
الى هـ / آلات ومعدات		٦٢٥	
( ايداع مخلفات الآلات والمعدات المفردة بمخـزن المخلفات - اشعار اضافة رقم ... )			
من هـ / مدينون مختلفون مدينو بيع اصول	٥٢٥		٥٢٥
من هـ / خسائر رأسمالية			١٠٠
الى هـ / مخـزن المخلفـات		٦٢٥	
( بيع مخلفات آلات ومعدات بفاتورة رقم ... )			
من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى			٥٢٥
الى هـ / مدينون مختلفون مدينو بيع اصول	٥٢٥	٥٢٥	
( تحصيل ثمن بيع مخلفات آلات ومعدات بشيك رقم ... )			



## المبحث الثالث

### الايجارات الفعلية

خصص النظام المحاسبي حساب « الايجارات الفعلية د / ٣٥٣ » لاثبات تكلفة ايجارات العقارات المستحقة للغير .

#### تبويب الايجارات الفعلية :

طبقا لدليل المحاسبي تنقسم الايجارات الفعلية الى الحسابات الفرعية الآتية :

٣٥٢١	اراضى فضاء	٣٥٣٣	مبساتى سكنية ومخازن
٣٥٢٢	اراضى للاستعمال		وجراجات

#### القواعد الخاصة بالايجارات الفعلية :

١ - يقتصر هذا الحساب على ايجارات العقارات ( اراضى ومباني ) فلا يتضمن الايجارات المستحقة للغير نظير استئجار أية أصول ثابتة أخرى اذ تحمل على حساب « مستلزمات خدمية - تأجير معدات ووسائل نقل د / ٣٣٦ » ، وهذا يتمشى مع المفهوم الاقتصادي للايجارات .

٢ - توسط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » .

#### المعالجة المحاسبية للايجارات الفعلية :

تتم المعالجة المحاسبية للايجارات الفعلية طبقا للقواعد السابقة ، فعلى سبيل المثال اذا استحق ايجار مخازن يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

٣٥٣	من د / ايجارات فعلية
٢٧٤	الى د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤٢	ايجارات مستحقة

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

٢٧٤	من د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤٢	ايجارات مستحقة
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

## تسوية الايجارات الفعلية في نهاية الفترة المحاسبية :

تقيد الايجارات المستحقة طبقا للقاعدة العامة وهي توسط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - ايجارات مستحقة د / ٢٧٤٢ » . أما الايجارات المقدمة فيتم قيدها على حساب « الارصدة المدينة الاخرى د / ١٧٢ » فاذا فرضنا وجود ايجار مخازن مقدم تتم التسوية باذن التوجيه الآتى :

١٧٢	من د / الارصدة المدينة الاخرى
x x	ايجار مخازن مقدم
٢٥٢	الى د / ايجارات فعلية

وبذلك تظهر الايجارات المقدمة في الميزانية ضمن رصيد حساب « الارصدة المدينة الاخرى » ، وفي بداية العام تتم التسوية العكسية باذن التوجيه الآتى :

٢٥٢	من د / ايجارات فعلية
١٧٢	الى د / الارصدة المدينة الاخرى
x x	ايجار مخازن مقدم



## المبحث الرابع

### فرق الايجار المحسوب

كثيراً ما تزاوّل الوحدات الاقتصادية نشاطها في عقارات مملوكة لها ، وفي هذه الحالة تظهر اعباء هذه العقارات متمثلة على الاخص في الاهلاك ضمن المصروفات التحويلية الجارية ، فلتوفر البيانات اللازمة التى تمكن المحاسب القومى من حساب عناصر القيمة المضافة استلزم النظام المحاسبى حساب فرق الايجار للعقارات المملوكة .

ويمكن تبرير حساب فرق الايجار على أساس أنه تطبيق محاسبى لمفهوم اقتصادى وهو « تكلفة الفرصة البديلة » فهذا الفرق يعتبر من بنود « الاستخدمات المحسوبة » التى تمكن من تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعى أى غير متأثر بملكية او عدم ملكية هذه الوحدات للعقارات التى تستخدمها فى ممارسة نشاطها .

وتحقيقاً لذلك اشتمل الدليل المحاسبى على حسابين متقابلين لفرق الايجار هما :

١ - **فرق الإيجار المحسوب د / ٣٥٤** : وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة استكمالاً للقيمة الإيجارية في حالة تملك الوحدة للعقارات التي تستخدمها مباشرة نشاطها ، إذ أن هذه القيمة الإيجارية هي التعبير الموضوعي لخدمة هذه العقارات لنشاط الوحدة ، وهذا يفسر التكييف المحاسبي لحساب ٣٥٤ بالدليل المحاسبي كأحد الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

٢ - **فرق الإيجار المحسوب د / ٤٤٧** : وهو من حسابات الموارد تعبيرا عن الإيراد المحسوب للوحدة الاقتصادية نتيجة لتملكها للعقارات التي تزاوّل فيها نشاطها وهذا يفسر التكييف المحاسبي لحساب ٤٤٧ كأحد الموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة الإيرادات التحويلية .

### **كيفية حساب فرق الإيجار :**

عرف النظام المحاسبي فرق الإيجار المحسوب في أنه يتمثل في الفرق بين القيمة الإيجارية والعقارية للمباني والمنشآت التي تملكها الوحدة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة اهلاك المباني طبقا لمعدلات الاهلاك التي تحسبها الوحدة على تكلفة مبانيها . ومن هذا التعريف يتضح أن حساب هذا الفرق يستلزم :

- ١ - معرفة القيم الإيجارية للعقارات التي تملكها الوحدة .
- ٢ - حصر اهلاك هذه العقارات من الدفاتر .
- ٣ - يكون الفرق معادلا للفرق بين القيم الإيجارية للعقارات واهلاكها .

ولم يحدد النظام كيفية حساب القيم الإيجارية ، وفي هذا الصدد يقترح ما يلي :

- ١ - بالنسبة للأراضي الزراعية تتخذ ضريبة الاطيان أساسا لتقدير القيمة الإيجارية .
- ٢ - بالنسبة للمباني يتم تحديد القيمة الإيجارية طبقا للقواعد التي تتضمنها القوانين التي تنظم العلاقة بين المالك والمستاجر .

### **اهداف حساب فرق الإيجار :**

من العرض السابق يتضح أن الاهداف الرئيسية المبتغاة من حساب فرق الإيجار يمكن تخليصها فيما يلي :

- ١ - توفير البيانات اللازمة للمحاسب القومي لتحديد عناصر القيمة المضافة ، فهذا الفرق يعتبر استكمالاً للقيمة الإيجارية في حالة تملك الوحدة للعقارات التي تستخدمها مباشرة نشاطها .

٢ - تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعي ، ويلاحظ بهذا الخصوص أن حساب « فرق الايجار المحسوب د / ٣٥٤ » يظهر في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، وبذلك يكون رصيد هذه المرحلة اى « فائض العمليات الجارية » مقياسا موضوعيا لاداء الوحدة لعدم تأثره بواقعة ملكية او عدم ملكية الوحدات لعقاراتها .

**المعالجة المحاسبية لفرق الايجار المحسوب :**

**١ - اثبات فرق الايجار المحسوب :**

٣٥٤	من د / فرق الايجار المحسوب
٤٤٧	الى د / فرق الايجار المحسوب

**٢ - اقفال د / ٣٥٤ واظهاره في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية :**

٢٨١	من د / العمليات الجارية
٣٥٤	الى د / فرق الايجار المحسوب

**٣ - اقفال د / ٤٤٧ واظهاره في المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية :**

٤٤٧	من د / فرق الايجار المحسوب
٢٨١	الى د / العمليات الجارية



## المبحث الخامس

### الفوائد المحلية والخارجية

يستحق على الوحدة فوائد مقابل اقتراض اموال الغير ، فاذا كانت هذه الاموال محلية قيدت الفوائد المستحقة على حساب « فوائد محلية د / ٣٥٥ » ، أما الفوائد المستحقة على الاموال المقرضة من الخارج فتقيد على حساب « فوائد خارجية د / ٣٥٦ » .

**القواعد الخاصة بالفوائد :**

يتعين توسط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » ، وذلك بالنسبة لكل من الفوائد المحلية والخارجية .

## المعالجة المحاسبية للفوائد :

طبقا لذلك تتم المعالجة المحاسبية للفوائد ، فعلى سبيل المثال اذا استحققت فوائد محلية يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

٢٥٥	من هـ / فوائد مطيعة
٧٧٤	الى هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤٣	فوائد مستحقة

ويثبت قيد السداد باذن التوجيه الآتى :

٢٧٤	من هـ / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤٣	فوائد مستحقة
١٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

## تسوية الفوائد فى نهاية الفترة المحاسبية :

يتم تسوية الفوائد المستحقة بتوسيط حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة — فوائد مستحقة د / ٢٧٤٣ » ، اما الفوائد المقدمة ( ان وجدت ) فيتم تسويتها باستخدام حساب « الارصدة المدينة الاخرى د / ١٧٢ » .



## المبحث السادس

### فرق الفوائد المحسوبة

#### مفهوم فرق الفوائد :

قد تختلف مصادر التمويل للوحدة الاقتصادية من فترة لآخرى ، كما تختلف هذه المصادر من وحدة اقتصادية لآخرى ، لذلك استلزم النظام المحاسبى حساب فرق الفوائد توفيراً للبيانات التى تحقق القياس الموضوعى لعناصر القيمة المضافة .

وتحقيقاً لذلك اشتمل الدليل المحاسبى على حسابين متقابلين لفرق الفوائد هما :

١ — فرق الفوائد المحسوبة د / ٣٥٧ : وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة استكمالاً للفوائد المحسوبة على المال المستثمر فى نشاط الوحدة الاقتصادية ، وهذا يفسر التكيف المحاسبى لحساب ٣٥٧ بالدليل المحاسبى كأحد الاستخدامات المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة المصروفات التحويلية الجارية .

٢ - فرق الفوائد المحسوبة هـ / ٤٤٨ : وهو من خصصات الموارد تعبيرا عن الإيراد المحسوب للوحدة الاقتصادية نتيجة لتخطيط مصادر تمويلها بشكل يجعل الفوائد الفعلية تقل عن الفوائد المحسوبة على المال المستثمر ، وهذا يفسر التكيف المحاسبي لحساب ٤٤٨ كأحد الموارد غير المرتبطة بالنشاط الجارى ضمن مجموعة الإيرادات التحويلية .

### كيفية حساب فرق الفوائد :

يتمثل هذا الحساب فى الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقا لمعدل الاقتراض الذى تحدده وزارة الخزانة وقيمة الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع مقابل اقتراض اموال الغير والداخلية ضمن المال المستثمر ، ويراعى عند حساب الفوائد على المال المستثمر عدم تكرار قيمة المباني والمنشآت التى قدر لها ايجار محسوب .

ومن هذا التعريف يتضح ان حساب الفرق يستلزم اتباع الخطوات الآتية :

- ١ - تحديد المال المستثمر طبقا للمفهوم الوارد بالنظام المحاسبي .
- ٢ - تخفيض المال المستثمر بقيمة المباني والمنشآت المملوكة للوحدة والتى قدر لها ايجار محسوب منعا للازدواج .
- ٣ - حساب الفائدة على صافي المال المستثمر ( أى بعد التخفيض السابق ) بمعدل ١١٪ وهو المعدل الذى حددته وزارة المالية اخيرا .
- ٤ - تحديد الفوائد المحلية والخارجية المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقرض من المال المستثمر ، وذلك بتحليل حسابى « فوائد محلية د / ٣٥٥ » و « فوائد خارجية د / ٣٥٦ » .
- ٥ - يكون فرق الفوائد المحسوبة معادلا للفرق بين الفوائد المحسوبة على صافي المال المستثمر والفوائد المستحقة الدفع للغير عن الجزء المقرض من المال المستثمر .

وقد اورد النظام المحاسبي تعريفين للمال المستثمر ، التعريف الاول يركز على موارد المال المستثمر بينما يركز التعريف الثانى على استخدامات هذه الموارد .

وطبقا للتعريف الأول يتم تحديد المال المستثمر كما يلي :

راس المال المدفوع	x	x
الاحتياطيات بما في ذلك الاحتياطيات المجنية من ارباح العام	x	
احتياطي يستثمر في سندات حكومية	x	
الفاصل غير الموزع		x
المخصصات التي لها طبيعة الاحتياطيات مثل مخصص الطوارئ		x
المخصصات المؤجلة		x
المخصصات المجهمة للاهلاك		x
القروض الطويلة الاجل		x
المستخدم في تمويل توسعات الوحدة من :		x
تسهيلات ائتمانية	x	
ارصدة دائنة للبنوك	x	
قروض قصيرة الاجل محلية او اجنبية	x	
		x
		x
خسائر مرحلة		x
المال المستثمر		x

وطبقا للتعريف الثاني يتم تحديد المال المستثمر كما يلي :

اصول ثابتة بالتكلفة الاصلية قبل الاهلاك		x
+ قيمة الفرق بين :		
مجموع الاصول المتداولة	x	
( مستبعدا منها مقابل احتياطي شراء سندات حكومية )		
مجموع الخصوم المتداولة	x	
( مستبعدا منها المستخدم من التسهيلات الائتمانية والارصدة		
الدائنة للبنوك والقروض قصيرة الاجل في تمويل توسعات		
الوحدة )		
		x
المال المستثمر		x

وكمثال نفرض ان المال المستثمر ١٥٠٠٠٠٠ جنية وتكلفة المباني والانشاءات ٣٠٠٠٠٠ جنية والفوائد المدفوعة والمستحقة للغير عن الجزء المقترض من المال المستثمر ٥٠٠٠٠ جنية ، فيحسب فرق الفوائد كما يلي :

المال المستثمر	١٥.٠٠٠
- تكلفة المباني والانشاءات	٣.٠٠٠
المصافي	١٢.٠٠٠
فائدة على المصافي بمعدل ١١٪	١٣٢.٠٠
- فوائد مدفوعة ومستحقة	٥.٠٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	٨٢.٠٠

### اهداف حساب فرق الفوائد :

قياسا على ما قلناه بالنسبة لاهداف حساب فرق الايجار فان الاهداف الرئيسية المبتغاة من حساب فرق الفوائد يمكن تلخيصها فيما يلي :

١ - توفير البيانات اللازمة للمحاسب القومي لتحديد عناصر القيمة المضافة اذ ان الفوائد هي عائد رأس المال .

٢ - تقييم الاداء واجراء المقارنات بين نتائج النشاط الجارى للوحدات المتماثلة على أساس موضوعي ، فحساب فرق الفوائد يؤدي الى تحديد تباين الهيكل التمويلي في الوحدات الاقتصادية .

### المعالجة المحاسبية لفرق الفوائد المحسوبة :

#### ١ - اثبات فرق الفوائد المحسوبة :

٣٥٧	من د / فرق الفوائد المحسوبة
٤٤٨	الى د / فرق الفوائد المحسوبة

٢ - اقفال حسابي الفرق : كما هو الحال بالنسبة لفرق الايجار المحسوب يقل حسابي فرق الفوائد في حساب العمليات الجارية على ان يظهر « د / ٣٥٧ » في المرحلة الاولى بينما يظهر « د / ٤٤٨ » في المرحلة الثانية .

### المثال الأول :

ظهرت الارصدة الآتية في دفاتر احدي الوحدات الاقتصادية في نهاية سنة مالية معينة ( المبالغ بالجنيهات ) :

٢.٠٠٠٠ مباني وانشاءات - ٥.٠٠٠ اهلاك مباني وانشاءات - ١٢٠٠ ايجارات فعلية - ٢١٥٠٠ فوائد محلية - ١٤٠٠٠ فوائد خارجية .



فإذا علمت :

- ١ — القيمة الايجارية للمباني والانشاءات تبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .
- ٢ — المال المستثمر بالشركة يبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٣ — بتحليل الفوائد المحلية والخارجية تبين أن الفوائد المستحقة للغير عن الجزء المقرض من المال المستثمر تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

### فالمطلوب :

- ١ — بيان كيفية حساب فرق الايجار المحسوب و فرق الفوائد المحسوبة .
- ٢ — قيود اثبات الفرقين .

### حساب فرق الايجار و فرق الفوائد

القيمة الايجارية للمباني والانشاءات	١٤٠٠٠
— اهلاك المباني والانشاءات	٥٠٠٠
فرق الايجار المحسوب	٩٠٠٠
المال المستثمر	١٢٠٠٠٠٠
— تكلفة المباني والانشاءات	٢٠٠٠٠٠
الصافي	١٠٠٠٠٠٠
فوائد محسوبة بمعدل ١١٪	١١٠٠٠٠
فوائد فعلية عن الجزء المقرض من المال المستثمر	٢٥٠٠٠
فرق الفوائد المحسوبة	٨٥٠٠٠

### اثبات فرق الايجار و فرق الفوائد

من د / فرق الايجار المحسوب	٩٠٠٠
من د / فرق الفوائد المحسوبة	٨٥٠٠٠
الى د / فرق الايجار المحسوب	٩٠٠٠
الى د / فرق الفوائد المحسوبة	٨٥٠٠٠

### المثال الثاني :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبي .

**أولا - باعت الشركة ما يلي :**

١ - ١٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف س بسعر ٥ جنيه للوحدة على الحساب لاحدى شركات القطاع العام ويشمل هذا السعر ٥٠٠ ر. جنيه حصيله الخزانه .

٢ - ١٥٠ وحدة من الانتاج السابق بنفس السعر على الحساب لاحدى المصالح الحكومية ، وفي تاريخ لاحق سددت هذه الجهة المستحق بشيك بعد حجز ٥ جنيه مقابل رسوم الدفعة على الصرفيات الحكومية .

**ثانيا - اشترت الشركة ما يلي :**

٣٠٠ وحدة من الخامات الرئيسية على الحساب من إحدى شركات القطاع العام بسعر ٢ جنيه للوحدة ويتضمن هذا السعر ١٠٠ ر. جنيه رسم انتاج .

**ثالثا - دفعت الشركة ما يلي :**

١ - ٩٠٠ جنيه بشيك المستحق لوزارة الخزانه عن الحصيله .

٢ - ٤٠ جنيه بشيك مقابل ايجار جراجات .

٣ - ٥٠ جنيه بشيك مقابل ايجار آلات كاتبة من إحدى شركات القطاع الخاص .

٤ - ٦٠٠ جنيه بشيك قيمة الفائدة السنوية المستحقة عن قرض محلى .

**رابعا - صرف للاستعمال ادوات صغيرة تكلفتها ٤٠ جنيه .**

بيان	مساعد	له	منه
من هـ / عملاء ق . ع . اعمال شركة ...	٥٠٠		٥٠٠
الى هـ / صفات مبيعات صنف س اجمالى مبيعات	٤٥٠	٤٥٠	
الى هـ / دائنون متنوعون وزارة الخزانه - حصيله الخزانه ( فاتورة رقم ... )	٥٠	٥٠	

بيــــــــــــــــان	مساعد	له	منه
من د / عملاء ق . ع . خدمات مصلحة ...	٧٥٠		٧٥٠
الى د / صافي مبيعات صنف س اجمالي مبيعات	٦٧٥	٦٧٥	
الى د / دائنسون متنوعون وزارة الخزانة - حصيلة الخزانة ( فاتورة رقم ... )	٧٥	٧٥	
من د / بنك تمويل النشاط الجارى من د / ضرائب اخرى			٧٤٥ ٥
الى د / عملاء ق . ع . خدمات مصلحة ... ( تسديد المستحق على ... بشيك رقم ... )	٧٥٠	٧٥٠	
من د / مخزن الخامات الى د / مورد ق . ع . اعمال شركة ... ( شراء خامات رئيسية بفاتورة رقم ... )	٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠
من د / دائنسون متنوعون وزارة الخزانة - حصيلة الخزانة الى د / بنك تمويل النشاط الجارى ( سداد المستحق عن الحصيلة بشيك رقم ... )	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠
من د / ايجارات فعلية الى د / م.ج.ت. مستحقة ايجارات مستحقة ( المستحق عن ايجار الجراجات )	٤٠	٤٠	٤٠
من د / م.ج.ت. مستحقة ايجارات مستحقة الى د / بنك تمويل النشاط الجارى ( سداد ايجار الجراجات بشيك رقم ... )	٤٠	٤٠	٤٠

بيان	مساعدة	لـه	منه
من د / مستلزمات خدمية تأجير معدات ووسائل نقل	٥٠		٥٠
الى د / موردو ق . خاص موردو ق . خاص - نقدا	٥٠	٥٠	
( المستحق عن ايجار وسائل النقل )			
من د / موردو ق . خاص موردو ق . خاص - نقدا	٥٠		٥٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى		٥٠	
( سداد المستحق عن ايجار وسائل نقل بشيك رقم ... )			
من د / فوائد محاسبة			٦٠٠
الى د / م.ج.ت. مستحقة ايجارات مستحقة	٦٠٠	٦٠٠	
( استحقاق الفائدة عن قرض ... )			
من د / م.ج.ت. مستحقة فوائد مستحقة	٦٠٠		٦٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى		٦٠٠	
( سداد الفوائد المستحقة بشيك رقم ... )			
من د / الاهلاك عدد أدوات	٤٠		٤٠
الى د / مخصص الاهلاك عدد أدوات	٤٠	٤٠	
( صرف أدوات صغيرة باذن صرف رقم ... )			

### المثال الثالث ( تسوية الاستخدامات في نهاية العام ) :

بغرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب اجراء ما يلزم من قيود تسوية .

١ — بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٢١٠٠ جنيه والرسوم عن المخزون منها أول العام وآخره ٢٥٠ جنيه و ٣٥٠ جنيه على التوالي .

٢ — بلغت رسوم الانتاج المستحقة عن المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٤٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول العام وآخره ٣٠ جنيه و ٢٠ جنيه على التوالي .

٣ — بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة لبعض العاملين عن السنة الحالية ٢٠٠ جنيه .

٤ — تقييد الشركة أقساط الاهلاك كل ثلاث شهور وكانت الاقساط الخاصة بالثلاث أشهر الأخيرة ٢٠٠ جنيه اهلاك مباني وانشاءات — ٩٠٠ جنيه اهلاك آلات ومعدات ( منها ١٠٠ جنيه خاصة بالآلات تم اهلاكها دفتريا ) — ٢٠٠ جنيه اهلاك وسائل نقل وانتقال ( منها ٥٠ جنيه خاصة بنسيارات تم اهلاكها دفتريا ) — ٥٠ جنيه اهلاك عدد وأدوات — ٨٠ جنيه اهلاك اثاث ومعدات مكاتب .

٥ — تم تخريد أدوات صغيرة تكلفتها ٢٠ جنيه ولم يقيد ذلك بالدفاتر علما بان الوحدة سبق ان اهلكتها بالكامل وقت الصرف .

٦ — تبين ان هناك مقدمات ومستحقات كما يلي : ٢٠ جنيه ايجار وسائل نقل مقدم — ٨٠ جنيه ايجار مخازن مقدم — ٧٠ جنيه مستحق عن صيانة الآلات الكاتبة لشركة من شركات القطاع الخاص — ٢٠٠ جنيه فوائد مستحقة عن قروض محلية .

٧ — بلغ فرق الايجار المحسوب ٤٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٢٨٠٠ جنيه .

٨ — تقوم الشركة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاث شهور وقد تبين ان تكاليف هذه المراكز في تلك الفترة : ١٠٠ جنيه اجور نقدية — ١٠ جنيه مزايا عينية — ٢٥ جنيه مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية — ٤٠٠ جنيه مستلزمات سلعية — ٣٠ جنيه مستلزمات خدمية — ٧٠ جنيه مصروفات تحويلية جارية ( ١٠ جنيه اهلاك و ٦٠ جنيه ايجارات ) .

هذا علما بان ما سبق ان خصم من اجور العاملين مساهمة في تكاليف هذه الخدمات بلغ ٢٠٠ جنيه .

بيان	مساعد	لـ	مبلغ
من هـ / رسوم جبركية عن المستخدم			3.000
من هـ / رسوم انتاج عن المستخدم			41.
الى هـ / مستلزمات سلعية ( الرسوم عن المستلزمات المستخدمة )		341.	
من هـ / تأمينات اجتماعية			200
الى هـ / دائنون متنوعون		200	
الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - مقابل مكافاة ترك الخدمة	200		
( فروق مكافاة ترك الخدمة عن السنة الحالية )			
من هـ / الاهلاك			1420
مباني وانشاءات	200		
آلات ومعدات	900		
وسائل نقل وانتقال	200		
عدد وادوات	50		
اثاث ومعدات ومكاتب	80		
الى هـ / مخصص اهلاك	200	1280	
مباني وانشاءات	800		
آلات ومعدات	150		
وسائل نقل وانتقال	50		
عدد وادوات	80		
اثاث ومعدات ومكاتب			
الى هـ / احتياطي ارتفاع اسعار الاصول		150	
( اقساط الاهلاك عن الثلاث اشهر الاخيرة )			
من هـ / مخصص اهلاك			20
عدد وادوات	20		
الى هـ / عدد وادوات		20	
( تفريد ادوات صغيرة )			

بيان	مساعد	له	منه
من د / الارصدة المينة الاخرى تاجير وسائل نقل مقدم ايجار مخازن مقدم	٢٠ ٨٠		١٠٠
الى د / مستلزمات خدمية تاجير معدات ووسائل نقل	٢٠	٢٠	
الى د / ايجارات فعلية ( التفتقات المدفوعة مقدما )		٨٠	
من د / مستلزمات خدمية مصرفات صيانة	٧٠		٧٠
من د / فوائد محلية			٢٠٠
الى د / موردو ق . خاص شركة ...	٧٠	٧٠	
الى د / م.ج.ت. مستحقة فوائد مستحقة	٢٠٠	٢٠٠	
( التفتقات المستحقة في نهاية العام )			
من د / فرق الايجار المسحوب من د / فرق القوائد المحسوبة			٤٠٠ ٢٨٠٠
الى د / فرق الايجار المحسوب الى د / فرق القوائد المحسوبة		٤٠٠ ٢٨٠٠	
( اثبتت فرق الايجار و فرق القوائد )			
من د / مزايا عينية			٦٣٥
الى د / اجور نقدية		١٠٠	
الى د / مزايا عينية		١٠	
الى د / تأمينات اجتماعية		٢٥	
الى د / مستلزمات سلعية		٤٠٠	
الى د / مستلزمات خدمية		٢٠	
الى د / اهلاك		١٠	
الى د / ايجارات فعلية		٦٠	
( تكلفة مراكز الخدمات الاجتماعية عن الثلاث اشهر الاخيرة )			

بيان	مساعد	لحه	منه
من د / ارسدة دائنة متنوعة مساهمة العاملين المزايا	٢٠٠		٢٠٠
الى د / مزايا عينية ( تخفيض المزايا العينية بحصيلة مساهمة العاملين )		٢٠٠	

• • •



# الفصل السادس التحويلات الجارية التخصيصية

يقصد بالتحويلات الجارية التخصيصية الاعباء التى تحملها الوحدة وغير مرتبطة بنشاطها ولا تحصل فى مقابلها على سلع أو خدمات ، وبذلك فهى لا تدخل ضمن تكلفة الانتاج على مستوى الوحدة أو على المستوى القومى ، فتظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية على مستوى الوحدة ، كما تظهر فى « حساب التخصيص » على المستوى القومى . وتنقسم هذه التحويلات الى الحسابات المساعدة الآتية :

رقم الدليل	الحساب المساعد	رقم الدليل	الحساب المساعد
٣٦١	تبرعات	٣٦٦	ديون معدومة
٣٦٢	اعانات للغير	٣٦٧	مخصصات ( بخلاف
٣٦٣	تعويضات وغرامات		مخصصات الاهلاك )
٣٦٤	خسائر رأسمالية	٣٦٨	ضرائب عقارية
٣٦٥	مصرفات سنوات سابقة	٣٦٩	ضرائب دخلية

وبسبب اختلاف طبيعة هذه الحسابات وما يترتب على ذلك من اختلاف المعالجة المحاسبية نقسمها الى المجموعات الآتية :

١ - أعباء يتم دفعها نقداً ومن ثم تؤثر على الموازنة النقدية ، ومن حيث طبيعة الحساب الذى يتم توسطه تنقسم هذه المجموعة الى :

أ ( أعباء يتم بخصوصها توسط حساب « مصرفات جارية وتخصيصية مستحقة » وتشمل حسابات « تبرعات » و « اعانات للغير » و « تعويضات وغرامات » و « مصرفات سنوات سابقة » .

ب) أعباء تمثل ضرائب مباشرة تتحملها الوحدة وتشمل حسابات « ضرائب عقارية » و « ضرائب دخلية » ، ويتم بخصوصها توسط حساب « دائنون متنوعون - مصلحة الضرائب د / ٢٦٣٢ » .

٢ - خسائر تنتج من البيع العرضى للاصول الثابتة والاستثمارات المالية وتنعكس هذه الخسائر فى حساب « خسائر رأسمالية » .

٣ - أعباء لا تؤثر على الموازنة النقدية لكونها تسويات غير نقدية وتشمل حسابات « ديون معدومة » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » .

وطبقا لهذا التقسيم للتحويلات الجارية التخصيصية نقسم هذا الفصل الى المباحث الآتية :

**المبحث الأول :** التبرعات والاعانات والتعويضات  
ومصروفات السنوات السابقة  
**المبحث الثاني :** الضرائب العقارية والدخلية  
**المبحث الثالث :** الخسائر الرأس مالية  
**المبحث الرابع :** الديون المعدومة والمخصصات بخلاف  
مخصصات الاهلاك



## المبحث الأول

### التبرعات والاعانات والتعويضات ومصروفات السنوات السابقة

#### القواعد الخاصة بهذه الحسابات :

ويتم بخصوصها توسط الحساب السابق ذكره وهو حساب « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة د / ٢٧٤ » ، مع تحليله الى حساباته الفرعية كما يلي :

الحساب الوسيط	الاستخدامات
تبرعات واعانات مستحقة للغير د / ٢٧٤٤	تبرعات د / ٣٦١
تبرعات واعانات مستحقة للغير د / ٢٧٤٤	اعانات للغير د / ٣٦٢
تعويضات وغرامات مستحقة د / ٢٧٤٥	تعويضات وغرامات د / ٣٦٣
مصروفات سنوات سابقة مستحقة د / ٢٧٤٦	مصروفات سنوات سابقة د / ٣٦٥

#### المعالجة المحاسبية :

طبقا لذلك تتم المعالجة المحاسبية لهذه الاستخدامات ، فاذا فرضنا على سبيل المثال ان الوحدة الاقتصادية دفعت بشيك تبرعا للغير يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتى :

٣٦١	من د / تبرعات
٢٧٤	الى د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤٤	تبرعات واعانات مستحقة للغير

ويثبت قيد السنداد باذن التوجيه الآتى :

٢٧٤	من د / مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة
٢٧٤٤	تبرعات واعانات مستحقة للغير
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

والحساب الذى يستدعى التعليق هو « مصروفات سنوات سابقة » ،  
فيدرج فى هذا الحساب المصروفات التى تخص سنوات سابقة ولم يسبق  
حسابها كمستحقات ضمن مصروفات هذه السنوات .

وثبيان طبيعة هذا الحساب نفرض انه فى اوائل السنة المالية وردت  
للوحدة الاقتصادية فاتورة اعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون بمبلغ ٣٠٠ جنيه  
تخص السنة السابقة ، وبالفحص تبين ان هذه الفاتورة لم تقيد كمستحقات ضمن  
مصروفات تلك السنة ، وقد دفعت الوحدة قيمة الفاتورة بشيك ، فتكون القيود  
بإذن التوجيه المحاسبى كما يلى :

بيــــــــــــان	مساعدة	له	منه
من د / مصروفات سنوات سابقة			٣٠٠
الى د / م.ج.ت. مستحقة		٣٠٠	
مصروفات سنوات سابقة مستحقة	٣٠٠		
( فاتورة رقم ... تخص السنة السابقة )			
من د / م.ج.ت. مستحقة			٣٠٠
مصروفات سنوات سابقة مستحقة	٣٠٠		
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى		٣٠٠	
( سداد فاتورة رقم ... بشيك رقم ... )			

وقد يكون المصروف غير نقدى ومن ثم لا اثر له على الموازنة النقدية ،  
وفى هذه الحالة لا يكون هناك محل لتوسيط حساب مصروفات جارية وتخصيصية  
مستحقة ، وكمثال نفرض انه فى اوائل السنة المالية تبين من فحص اهلاكات  
الفترة الاخيرة فى السنة الماضية انها تتضمن ٢٠٠٠ جنيه اهلاك سيارة مشتراة  
قديمة وان هذا الاهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى ،  
فيكون اذن التوجيه المحاسبى بتصحيح او تسوية حساب مخصص الاهلاك  
كما يبنى :

منه	ليه	مساعد	بيان
١٠٠٠			من هـ / مصروفات سنوات سابقة
	١٠٠٠		الى هـ / مخصص املاك
		١٠٠٠	وسائل نقل وانقل
			( تصحيح قيد رقم ... بتاريخ ... )



## المبحث الثانى

### الضرائب العقارية والدخلية

#### حساب ٣٦٨ - ضرائب عقارية :

وتتمثل فى الضرائب، التى تتحملها الوحدة على ما تملكه من اديان ومبانى ،  
وتعالج محاسبيا بتوسيط حساب « مصلحة الضرائب - ضرائب عقارية هـ /  
٢٦٣٢٢٢ » ، وبذلك تكون قيود التوجيه المحاسبى كما يلى :

#### ١ - قيد الاستحقاق :

٣٦٨	من هـ / ضرائب عقارية
٢٦٣	الى هـ / دائنون متنوعون
٢٦٣٢٢٢	مصلحة الضرائب - ضرائب عقارية

#### ٢ - قيد السداد :

٢٦٣	من هـ / دائنون متنوعون
٢٦٣٢٢٢	مصلحة الضرائب - ضرائب عقارية
٣٨٢١	الى هـ / بنك تمويل النشاط الجارى

#### حساب ٣٦٩ - ضرائب دخلية :

يحمل هذا الحساب بضرائب الدخل التى تدفعها او تنحملها الوحدة  
بحجزها عند المنبع .

١ - ضرائب دخلية مدفوعة : وتتمثل فى ضريبة ارباح العمام ، ويتم  
بخصوصها توسط حساب « مصلحة الضرائب - ضرائب ارباح العمام هـ /  
٢٦٣٢٢١ » ، فيقيد استحقاق هذه الضرائب من واقع الاقرار الضريبي باذن

التوجيه الآتي :

٣٦٩	من د / ضرائب دخلية
٢٦٣	الى د / دائنون متنوعون
٢٦٣٢٢١	مصلحة الضرائب - ضرائب ارباح العلم

ويقيد سداد هذه الضرائب باذن التوجيه الآتي :

٢٦٣	من د / دائنون متنوعون
٢٦٣٢٢١	مصلحة الضرائب - ضرائب ارباح العلم
١٨٢١	الى د / بنك تمويل النشاط الجارى

٢ - ضرائب دخلية محجوزة عند المتبع : وتمثل في كل من ضريبة القيم المنقولة على إيرادات الأوراق المالية والضريبة على فوائد الديون ، اذ ان اجراءات تحصيل هذه الضرائب تقضى بحجزها عند المنبع . وبالنسبة لهذه الضرائب تنتفى الحاجة لتوسيط حساب لعدم وجود اثر نقدي لها ومن ثم عدم تأثر الموازنة النقدية بهذه الضرائب .

ولتوضيح كيفية معالجة ذلك نفرض ان الوحدة قبضت ١٣٥٠ جنيه ايرادا لاستثماراتها بعد خصم ضريبة القيم المنقولة عند المنبع وقدرها ٦٥٠ جنيه ، فتكون القيود باذن التوجيه المحاسبى كما يلى :

بيان	مساعد	ليه	منه
من د / ا.ج.ت. مستحقة ا.ا. مالية مستحقة	١٣٥٠		١٣٥٠
من د / ضرائب دخلية الى د ا.ا. مالية		٢٠٠٠	٦٥٠
( استحقاق إيرادات الاوراق المالية )			
من د / بنك تمويل النشاط الجارى الى د / ا.ج.ت. مستحقة ا.ا. مالية مستحقة	١٣٥٠	١٣٥٠	١٣٥٠
( تحصيل إيرادات الاوراق المالية )			

ويلاحظ ان هذه المعالجة المحاسبية تتفق مع ما يقضى به النظام وهو اثبات إيرادات الاوراق المالية بالقيمة الاجمالية .

وكمثال آخر نفرض انه استحق للوحدة الاقتصادية الفائدة السنوية على اقراض قيمته ٢٠٠٠ جنيه بمعدل ٥ ٪ ، وحصلت الوحدة الفوائد وقيمتها ٦٧ جنيه

بعد خصم الضريبة على فوائد الديون ، فتكون القيود باذن التوجيه المحاسبي كما يلي :

بيـسـان	مساعد	لـه	منـه
من هـ / ا.ج.ت. مستحقة فوائد دائنة مستحقة	٦٧		٦٧
من هـ / ضرائب دخلية الى هـ / فوائد دائنة ( استحقاق الفوائد على اقراض ... )		١٠٠	٢٣
من هـ / بنك تمويل النشاط الجاري الى هـ / ا.ج.ت. مستحقة فوائد دائنة مستحقة ( تحصيل الفوائد المستحقة )	٦٧	٦٧	٦٧

ويلاحظ على هذه المعالجة المحاسبية ان حساب « الفوائد الدائنة هـ / ٤٤١ » جعل دائنا بالفوائد الاجمالية اى قبل خصم الضرائب وذلك بالقياس على ما يقضى به النظام المحاسبي بخصوص معالجة ايرادات الاوراق المالية .



## المبحث الثالث

### الخسائر الرأسمالية

#### تعريف الخسائر الرأسمالية :

هى الخسائر الناتجة عن البيع العرضي لاصل من الاصول الثابتة بأقل من قيمته الدفترية ( التكلفة - مخصص الاهلاك ) ، او الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية بأقل من تكلفتها اخذاً في الحسبان مخصص هبوط الاسعار الخاص بالاستثمارات المالية المباعة ان وجد .

#### المعالجة المحاسبية للخسائر الرأسمالية :

يخضع بيع الاصول الثابتة والاستثمارات المالية لقاعدة أساسية وهى توسط حساب « مدينون مختلفون هـ / ١٧١ » مع تحليله بحسب الاحوال .

وقد سبق شرح المعالجة المحاسبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع اصل من الاصول الثابتة .

وكمثال للخسائر الرأسمالية في حالة بيع استثمارات مالية ، نفرض ان الوحدة الاقتصادية باعت أوراق مالية محلية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، علما بان تكلفتها ٥٧٠٠ جنيه وأنه سبق تكوين مخصص هبوط أسعار لهذه الاوراق المالية بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، فيتم اثبات ذلك باذن التوجيه الآتى :

بيــــــــــــان	مساعد	له	منه
من د / مدينون مختلفون مدينو بيع اوراق مالية	٥٠٠٠		٥٠٠٠
من د / مخصصات اخرى — مخصص ا . مالية			٤٠٠
من د / خسائر رأسمالية			٣٠٠
الى د / استثمارات في اوراق محلية		٥٧٠٠	
( بيع اوراق مالية محلية بفاتورة رقم ٠٠٠ )			

ويقيد تحصيل ثمن بيع الاوراق المالية بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون — مدينو بيع اوراق مالية » دائنا .  
بالاضافة الى ذلك هناك اتجاه يرى تحميل حساب الخسائر الرأسمالية بالخسائر الفائجة من بيع مستلزمات سلعية او مخلفات ، اذ لم يخصص بالدليل المحاسبى حسابات خاصة لاثبات خسائر بيع المستلزمات السلعية والمخلفات على غرار ما اتبعه بالنسبة لارباحها ، وسنعود لمناقشة ذلك عند التعرض لمعالجات المحاسبية للايرادات التحويلية في الباب الخاص بحسابات الموارد .



## المبحث الرابع

### الديون المدومة والمخصصات

### بخلاف مخصصات الاهلاك

هذه الاعباء لا تؤثر على الموازنة النقدية لكونها تسويات غير نقدية ، ويتم اثباتها طبقا للعملية المتعلقة بها وهى اعدام دين او تكوين مخصص .

#### حساب ٣٦٦ — ديون مدومة :

وهى الديون التى انقطع الامل كلية في تحصيلها . وهناك طرق مختلفة لمعالجة الديون المدومة ولكن النظام المحاسبى رتب اسلوبا مهينا لمعالجة هذه الديون . ولارنباط هذه المعالجة بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها نؤجل شرحها لحين شرح هذا المخصص في المبحث الحالى .

## حساب ٣٦٧ - مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك ) :

طبقا لسمة « استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة » (١) خصص الدليل المحاسبي حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » لتكوين أو تعديل المخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك .

وبصفة عامة تنقسم المخصصات الى نوعين ، النوع الاول مخصصات تقييم اصول وتكون مقابل النقص المحتمل أو المؤكد ( ولا يمكن قياسه ) في قيم الاصول ، أما النوع الثانى فهو مخصصات التزامات وتكون لمقابلة التزامات متنازع عليها أو محققة ولكن غير محدد قيمتها ، ومن ثم يخرج من اطار المخصصات الالتزامات أو الدائنية المحددة بصفة نهائية فتقيد مباشرة للحساب للدائن المختص مثل :

١ - فروق مكافأة ترك الخدمة فتقيد لحساب « الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية » كما سبق أن بينا .

٢ - الضريبة المستحقة على أرباح العام من واقع الاقرار الضريبي الذى تقدمه الوحدة فتقيد لحساب « مصلحة الضرائب » كما سبق أن بينا .

وقد بوب النظام المحاسبي المخصصات في حسابات مساعدة هي « مخصص الاهلاك » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « مخصص الديون المشكوك في تحصيلها » و « مخصصات أخرى » ، وطبقا لما سبق أن بيناه من أن حساب « الاهلاك » يستخدم في تكوين أو تعديل حساب « مخصصات الاهلاك » ، وطبقا لوجه استخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » يتم تكوين أو تعديل المخصصات على اختلاف انواعها طبقا للعلاقات بالجدول الآتى :

المخصصات ( حسابات ميزانية )	مقابل المخصصات ( حسابات نتيجة )
د / مخصص الاهلاك د / ٢٢١	د / الاهلاك د / ٢٥٢
د / مخصص الضرائب المتنازع عليها د / ٢٢٢	د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك د / ٣٦٧
د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها د / ٢٢٣	
د / مخصصات أخرى د / ٢٢٤	

ويلاحظ أن مقابل المخصصات من حسابات النتيجة ( استخدامات ) لذلك يتم اقفالها في نهاية السنة المالية في حساب العمليات الجارية ، أما المخصصات فهي من حسابات الميزانية ( خصوم ) وتختلف وجهات النظر بخصوص اظهارها في الميزانية ، وبهذا الخصوص نورد التعليق الآتى :

(١) انظر صفحة (٢٣) من هذا الكتاب .



١- تركّز القواعد المحاسبية على مسبب تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها تمثل قيمة النقص في هذه الاصول . اما مخصصات الالتزامات فتظهر في جانب الخصوم بسبب كونها تمثل التزامات بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

٢ - يقضى النظام المحاسبى الموحد باظهار جميع المخصصات في جانب الخصوم بناء على النظرة الاقتصادية لها والتي تركّز على نتيجة تكوين المخصصات وهى حبس اموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى .

وقبل أن نخوض في شرح المخصصات التى يتم تكوينها أو تعديلها باستخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ، نورد فيما يلى بصفة عامة المعالجة المحاسبية لهذه المخصصات .

#### أ ( تكوين المخصص أو تعديل رصيده بالزيادة :

من د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى د / المخصص المعين	x x

#### ب ( تعديل رصيد المخصص بالنقص أو الغائه :

من د / المخصص المعين	x x
الى د / ايرادات سنوات سابقة	٤٤٤

ونورد فيما يلى شرح هذه المخصصات وهى « مخصص الضرائب المتنازع عليها » و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات أخرى » ، ونختتم ذلك بشرح « مخصص الصيانة » باعتباره من أهم انواع المخصصات الأخرى .

١ - **مخصص الضرائب المتنازع عليها :** يثار موضوع الضرائب المتنازع عليها اذا اعترضت مصلحة الضرائب على نقاط فى اقرار الضريبى المقدم بواسطة الوحدة ، ولبيان كيفية معالجة هذا الموضوع نفرض ان الوحدة قدمت اقرارها الضريبى عن سنة مالية معينة مبينا به ضرائب قدرها ٩٠٠ جنيه وتم دفعها بشيك . وقد اعترضت مصلحة الضرائب على هذا الاقرار مبينة ان الضرائب المستحقة تبلغ ١٢٠٠ جنيه . وقررت الوحدة تكوين مخصص بالضرائب المتنازع عليها ، وقد تم التصالح بين الطرفين على أساس ان الضرائب تبلغ ١١٠٠ جنيه ، ودفعت الوحدة المبلغ المستحق بشيك . فتكون القينود باذن

التوجيه المحاسبي كما يلي :

بيــــــــــــان	مساعد	له	منه
من د / ضرائب دخلية			٩٠٠
الى د / دائنسون متوقعون مصلحة الضرائب - ضرائب ارباح العلام ( ضرائب العلام من واقع الاقرار )	٩٠٠	٩٠٠	
من د / دائنسون متوقعون مصلحة الضرائب - ضرائب ارباح العلام	٩٠٠		٩٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى ( سداد الضرائب بشيك رقم ... )		٩٠٠	
من د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك الى د / مخصص الضرائب المتنازع عليها ( تكوين المخصص المذكور )		٢٠٠	٢٠٠
من د / مخصص الضرائب المتنازع عليها الى د / بنك تمويل النشاط الاستثمارى الى د / ايرادات سنوات سابقة ( سداد المستحق لمصلحة الضرائب بشيك وتحويل فائض المخصص لحساب ايرادات سنوات سابقة )		٢٠٠ ١٠٠	٢٠٠

ويلاحظ ان النظام ادرج المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها في قوائم الموازنة النقدية ضمن القائمة المخصصة لمدفوعات النشاط الاستثمارى والراسمالى ، وهذا ما حدا بنا الى جعل حساب بنك تمويل النشاط الاستثمارى ( د / ١٨٢٢ ) دائنا بالمدفوع عن هذه الضرائب . ونرى اعتبار المدفوع عن الضرائب المتنازع عليها من مدفوعات النشاط الجارى لارتباطها بالضريبة على الارباح بالرغم من انها تدفع عمليا في سنة او سنوات تالية ، هذا علما بأن المدفوع عن الضرائب الدخلية وتشمل ( ضرائب ارباح العلام ) والمدفوع عن مصروفات سنوات سابقة تدرج في قائمة مدفوعات النشاط الجارى .

٢ - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها : رتب النظام اسلوبا معيناً لمعالجة هذا المخصص ، وهذا الاسلوب يخضع للقواعد الآتية :

(أ) في نهاية كل فترة مالية يكون مخصص للديون المشكوك فيها وذلك بعد دراسة كافة أرصدة الحسابات الشخصية المدينة .

(ب) يحمل حساب المخصص خلال العام بما يعدم من هذه الديون . ومن ثم لا يحمل حساب الديون المعدومة إلا بما يعدم من ديون لم يسبق تكوين مخصص لها .

وفي ضوء ذلك تكون المعالجة المحاسبية لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة كما يلي :

#### ( أ ) تكوين المخصص أو زيادته :

من د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك	٣٦٧
الى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٣٢

#### ( ب ) اعدام دين بقدر المخصص او يقل عنه :

من د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٣٢
الى د / عملاء (١) بحسب القطاعات	١٦١

#### ( ج ) اعدام دين يزيد عن المخصص :

من د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٢٣٢
من د / ديون معدومة	٣٦٦
الى د / عملاء ( بحسب القطاعات )	١٣١

#### ( د - اعدام دين لم يكن له مخصص :

من د / ديون معدومة	٣٦٦
الى د / عملاء ( بحسب القطاعات )	١٦١

وكمثال نورد فيما يلي بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها .

(١) أو الى حساب آخر من الحسابات الشخصية المدينة مثل « مدينون متنوعون - سلف العاملين » في حالة اتخاذ قرار باعدام رصيد سلفة معينة .

وعند الجرد تقرر اعدام تين قدره ٤٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، كما تبين ان الديون المشكوك في تحصيلها تبلغ ٧٠٠ جنيه .

فتكون قيود التسوية اللازمة وحساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك وحساب مخصص ديون مشكوك في تحصيلها كالآتي :

### قيود التسوية

منه	ليه	مساعد	بيان
٤٠٠			من هـ / م . د . مشكوك في تحصيلها
	٤٠٠	٤٠٠	الى هـ / عملاء ق . خ . اعمال شركة ...
			( قرار اعدام دين على شركة ... )
٦٠٠			من هـ / . بخلاف م . الاهلاك
	٦٠٠		الى هـ / م . د . مشكوك في تحصيلها
			( تعديل رصيد المخصص لكي يساوى الديون المشكوك فيها عند الجرد )

### هـ / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك

٣٠٠٠	رصيد منقول الى هـ / م . د . مشكوك في تحصيلها	٦/٣٠	٣٦٠٠	من هـ / العمليات الجارية ( اقبال )	٦/٣٠
٦٠٠		٦/٣٠			
٣٦٠٠			٣٦٠٠		

### هـ / مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

٤٠٠	الى هـ / عملاء ق . خ . اعمال	٦/٣٠	٥٠٠	رصيد منقول	٦/٣٠
٧٠٠	رصيد مرهل ( ميزانية )	٦/٣٠	٦٠٠	من هـ / م . بخلاف م . الاهلاك	٦/٣٠
١١٠٠			١١٠٠		

٣ — مخصصات اخرى : وهذه المخصصات يجب تحديد اغراضها بصفة قاطعة مع فصل كل مخصص في حساب مستقل ، ومن امثلة هذه المخصصات مخصص هبوط اسعار الاستثمارات المالية ومخصص التعويضات بسبب المنازعات القضائية ، فاذا فرض ان القيمة السوقية للاستثمارات المالية يقل

عن رصيدها الدفترى ٦٠٠ جنيه فان تكوين مخصص بهذا المبلغ يتم بالتقيد  
الآتى :

منه	له	بيان
٦٠٠		من هـ / مخصصات بخلاف مخصصات الاملاك
	٦٠٠	الى هـ / مخصصات اخرى - مخصص ا . مالية

ومن أهم أنواع المخصصات الاخرى « مخصصات هبوط أسعار الانتاج  
النمام » و « مخصص الصيانة » ، ونؤجل شرح المخصص الاول لحين شرح  
حساب مخزون الانتاج التام ، ونخصص الجزء التالى من المبحث لشرح  
المخصص الثانى .

٤ - **مخصص الصيانة** : من المعروف ان تكاليف صيانة الاصول الثابتة  
تتفاوت خلال الاعمار الانتاجية لها ، فتكون قليلة نسبيا فى السنوات الاولى  
وتزيد بعد ذلك ، لذلك ينادى كثير من المحاسبين باستخدام « مخصص الصيانة »  
كأسلوب محاسبى لمحاولة تطبيق القسط الثابت بالنسبة لتكاليف صيانة الاصول  
الثابتة .

ومراعاة لهذا الاتجاه نص النظام على تكوين مخصص للصيانة ، ويستفاد  
من النص ان المعالجة المحاسبية لهذا المخصص تخضع للقواعد الآتية :

١ ( تخصيص مبلغ ثابت تحمل به تكاليف الفترة المالية ، وذلك لتحقيق  
عدالة توزيع مصروفات الصيانة والعمرات الدورية للاصل خلال عمره  
الانتاجى .

ب) اذا كان رصيد مخصص الصيانة فى نهاية الفترة المالية مدينا يحمل  
على تكاليف الفترة ، اما اذا كان الرصيد دائنا يرحل كمصروفات  
مستحقة فى الميزانية ، والرأى فى هذا الصدد اظهار الرصيد الدائن  
للمخصص بالميزانية تحت عنوان « مخصصات اخرى » .

ج) يعاد النظر دوريا فى مدى تناسب معدل مصروفات الصيانة مع  
مصروفات الصيانة الفعلية .

وفى ضوء هذا تكون المعالجة المحاسبية لمخصص الصيانة من بداية الفترة  
المالية حتى آخرها كما يلى :

( أ ) في بداية الفترة المالية : يتم تكوين مخصص الصيانة للفترة المالية باستخدام حساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » كما يلي :

٢٦٧	من د / مخصصات بهلاك مخصصات الاهلاك
٢٢٤	الى د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة

( ب ) خلال الفترة المالية : تحمل تكاليف الصيانة على حسابات الانستخدامات المعنية ، فتكلفة الصيانة المؤداء بواسطة الغير تحمل على حساب مستلزمات خدمية ، وتكلفة الصيانة المؤداة بواسطة الوحدة تحمل على الاستخدامات المختلفة ، فمثلا اجور العاملين بها تحمل على حساب اجور نقدية . وتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ، ثم على حسابات المراكز في ادارة التكاليف يمكن حصر تكلفة « مركز الصيانة » وبصفة عامة تتمثل هذه التكلفة في اجور نقدية ومزايا عينية وتأمينات اجتماعية ومستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية واهلاك .

( ج ) في ختام الفترة المحاسبية : ترسل ادارة التكاليف الى الحسابات المالية بيان بالتكاليف الفعلية لمركز الصيانة ليكون اساسا لاذن التوجيه المحاسبى الآتى :

٢٢٤	من د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة
٢١١	الى د / اجور نقدية
٢١٢	الى د / مزايا عينية
٢١٢	الى د / تأمينات اجتماعية
٢٢	الى د / مستلزمات سلعية
٢٢	الى د / مستلزمات خدمية
٢٥٢	الى د / اهلاك

وكمثال نفرض ان رصيد مخصص الصيانة في بداية السنة كان ٢٠٠ جنيه وان المبلغ الثابت الخاص بهذا المخصص كان ٣٠٠٠ جنيه ، وفي نهاية السنة كان بيان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ٣٥٠٠ جنيه كما يلي :

٩٠٠ اجور نقدية - ٥٠ مزايا عينية - ٢٥٠ تأمينات اجتماعية - ٢٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ جنيه مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك .

فطبقا لهذه البيانات يثبت المبلغ الثابت الخاص بمخصص الصيانة باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

بيان	منه	له
من د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك		٢٠٠٠
الى د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة	٢٠٠٠	
( المبلغ الثابت الخاص بمخصص الصيانة )		

وفي نهاية السنة يتم تسوية حساب مخصص الصيانة طبقا لخطر ادارة التكاليف كما يلي :

بيان	منه	له
من د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة		٣٥٠٠
الى د / اجور تقنية	٩٠٠	
الى د / مزايا عينية	٥٠	
الى د / تأمينات اجتماعية	٢٥٠	
الى د / مستلزمات سلعية	٢٠٠٠	
الى د / مستلزمات خدمية	٢٠٠	
الى د / اهلاك	١٠٠	
( تحصيل المخصص بالتكاليف الفعلية للصيانة )		
من د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك		٣٠٠
الى د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة	٣٠٠	
( تحصيل الرصيد المدين للمخصص على استخدامات السنة )		

وطبقا لهذه البيانات يظهر حساب « مخصصات اخرى - مخصص الصيانة » خلال السنة كما يلي :

## د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة

٧/١	رصيد منقول من د/م. بخلاف م . الاهلاك	٢٠٠ ٣٠٠٠	٦/٣٠	رصيد مرهسل ( ميزان المراجعة )	٣٢٠٠
٧/١		٣٢٠٠			٣٢٠٠
٦/٣٠	رصيد منقول	٣٢٠٠	٦/٣٠	الى د / ١ . نقدية	٩٠٠
٦/٣٠	رصيد مرهسل	٢٠٠	٦/٣٠	الى د / م . عينية	٥٠
			٦/٣٠	الى د / ت . اجتماعية	٢٥٠
			٦/٣٠	الى د / م . سلعية	٢٠٠٠
			٦/٣٠	الى د / م . خدمية	٢٠٠
			٦/٣٠	الى د / اهلاك	١٠٠
		٢٥٠٠			٢٥٠٠
	من د/م. بخلاف م . الاهلاك	٢٠٠	٦/٣٠	رصيد منقول	٢٠٠
٦/٣٠					
		٣٠٠			٣٠٠

واذا فرضنا ان التكاليف الفعلية لمركز الصيانة كانت ٢٨٥٠ جنيه فقط ( ٩٠٠ اجور نقدية - ٥٠ مزايا عينية - ٢٥٠ تأمينات اجتماعية - ١٣٥٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك ) ، فان اثبات قيد التسوية الاول في نهاية السنة يترتب عليه ابقاء حساب المخصص برصيد دائن قدره ٣٥٠ جنيه ، ومن ثم لا يكون هناك محل لقيد التسوية الثانى على ان يظهر هذا الرصيد بالميزانية تحت عنوان « مخصصات اخرى » ، ويتضح ذلك من تصوير الحساب كما يلى :

## د / مخصصات اخرى - مخصص الصيانة

٧/١	رصيد منقول من د / م . بخلاف م . الاهلاك	٢٠٠ ٣٠٠٠	٦/٣٠	رصيد مرهسل ( ميزان المراجعة )	٣٢٠٠
٧/١		٣٢٠٠			٣٢٠٠
٦/٣٠	رصيد منقول	٣٢٠٠	٦/٣٠	الى د / ١ . نقدية	٩٠٠
			٦/٣٠	الى د / م . عينية	٥٠
			٦/٣٠	الى د / ت . اجتماعية	٢٥٠
			٦/٣٠	الى د / م . سلعية	١٣٥٠
			٦/٣٠	الى د / م . خدمية	٢٠٠
			٦/٣٠	الى د / اهلاك	١٠٠
			٦/٣٠	رصيد مرهسل ( ميزانية )	٢٥٠
		٣٢٠٠			٣٢٠٠



## المثال الأول :

تمت العمليات الآتية باحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب القبول كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

١ - دفعت الشركة ١٥٠ جنيه بشيك تبرع للمجهود الحربى .

٢ - دفعت الشركة ٦٠٠ جنيه بشيك وذلك قيمة الفائدة السنوية على أحد القروض المحلية والتي حل تاريخ استحقاقها علما بان ما يخص السنة الماضية من هذه الفوائد مبلغ ١٠٠ جنيه أخذ في الحساب عند تسوية الاستخدامات فى نهاية تلك السنة .

٣ - تقرر اعدام دين على احدى الشركات بالقطاع الخاص وقدره ٦٠٠ جنيه علما بأن رصيد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها فى الدفاتر ٨٠٠ جنيه .

بـيـسـان	مساعد	لـه	منـه
من د / تبرعات			١٥٠
الى د / م . ج . ت . مستحقة تبرعات واعانات مستحقة للغير	١٥٠	١٥٠	
( استحقاق تبرع للمجهود الحربى )			
من د / م . ج . ت . مستحقة تبرعات واعانات مستحقة للغير	١٥٠		١٥٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى		١٥٠	
( سداد التبرعات بشيك رقم ... )			
من د / فوائد محلية			٥٠٠
الى د / م . ج . ت . مستحقة فوائد مستحقة	٥٠٠	٥٠٠	
( استحقاق نصيب السنة من فوائد قرض ... )			
من د / م . ج . ت . مستحقة فوائد مستحقة	٦٠٠		٦٠٠
الى د / بنك تمويل النشاط الجارى		٦٠٠	
( سداد فائدة قرض ... بشيك رقم ... )			
من د / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها			٦٠٠
الى د / عملاء ق . خ . اعمال شركة ...	٦٠٠	٦٠٠	
( اعدام الدين المستحق على ... )			

## المثال الثاني : ( تسوية الاستخدامات في نهاية العام )

بفرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ تجمعت البيانات الآتية والمطلوب قيود التسوية اللازمة :

١ - هناك ١٠٠ جنيه ضرائب عقارية مستحقة .

٢ - بفحص حساب ايرادات اوراق مالية وجد ان رصيده ٧٨٠ جنيه ممثلا لصافي الايراد بعد خصم ضريبة القيم المنقولة علما بان اجمالي الايراد ١٠٠٠ جنيه .

٣ - بفحص حسابات العملاء تبين ما يلي :

١ ( رصيد احدى المصالح الحكومية بدفتر استاذ العملاء يعادل ٤٠ جنيه ويتمثل في المبالغ التي خصمتها هذه المصلحة مقابل الدفعة على الصرفيات الحكومية ولم يتم تسويتها وقت السداد .

ب) تقرر اعدام ١٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٥٠٠ جنيه ، هذا علما بان رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالدفاتر ٨٠ جنيه .

٤ - تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان تكلفة مركز الصيانة خلال الفترة : ٦٠٠ جنيه اجور نقدية - ٤٠ جنيه مزايا عينية - ٢٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية - ٥٠٠ جنيه مستلزمات سلعية - ٣٠٠ جنيه مستلزمات خدمية - ٦٠ جنيه اهلاك . هذا علما بان رصيد مخصص الصيانة بالدفاتر ١٩٠٠ جنيه .

منه	له	مساعد	يبيان
١٠٠			من هـ / ضرائب عقارية
	١٠٠		الى هـ / دائرون متنوعون
		١٠٠	مصلحة الضرائب - ضرائب عقارية ( الضرائب العقارية المستحقة في نهاية العام )
٢٢٠			من هـ / ضرائب دخلية
	٢٢٠		الى هـ / ايرادات اوراق مالية ( تسوية حساب الايرادات بالضريبة المعجزة )

بيـسان	مساعد	منه	له
من د / ضرائب أخرى			٤٠
الى د / عملاء ق . ع . خدمات مصلحة ...	٤٠	٤٠	
( تسوية حساب مصلحة ... برسوم الدفعة المحتجزة )			
من د / مخصص ديون مشكوك في تحصيلها			٨٠
من د / ديون معدومة			٢٠
الى د / عملاء ق . خ . أعمال شركة ...	١٠٠	١٠٠	
( اعدام الدين المستحق على شركة ... )			
من د / مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك			٥٠٠
الى د / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		٥٠٠	
( الديون المشكوك فيها عند الجرد )			
من د / مخصصات أخرى - مخصص صيانة			١٧٠٠
الى د / اجور نقدية		٦٠٠	
الى د / مزايا عينية		٤٠	
الى د / تأمينات اجتماعية		٢٠٠	
الى د / مستلزمات سلمية		٥٠٠	
الى د / مستلزمات خدمية		٢٠٠	
الى د / اهـلاك		٦٠	
( تحصيل مخصص الصيانة بالتكاليف الفعلية )			

● ● ●

# الباب الخامس

## حسابات الموارد

### تقديم الباب - الإطار العام لتبويب الموارد بالدليل :

استخدم النظام المحاسبي اصطلاح « الموارد » ليعبر عن الإيرادات والأرباح التي تتحقق أو تحسب للوحدة الاقتصادية خلال فترة معينة نتيجة لمباشرة نشاطها الجارى ، وارتباط بنود الموارد بالنشاط الجارى للوحدة قد يكون ارتباطا مباشرا أو غير مباشر ، كما أنها قد تشمل بعض البنود غير المرتبطة بهذا النشاط مثل الإيرادات الخاصة بسنوات سابقة .

وطبقا للإطار العام للدليل المحاسبي يتم تبويب الموارد الى أربعة مجموعات ، وهى « إيرادات النشاط الجارى د / ٤.١ » و « الإعانات د / ٤.٢ » و « إيرادات الأوراق المالية د / ٤.٣ » و « الإيرادات التحويلية د / ٤.٤ » (١) .

ويمكن تفسير هذا التبويب بالمقارنة بينه وبين التبويب التقليدى للإيرادات ، إذ طبقا لهذا التبويب الأخير تقسم الإيرادات عادة الى مجموعتين ، وهى « إيرادات النشاط الجارى » و « الإيرادات الأخرى » ، وتشمل المجموعة الأخيرة الإيرادات غير الذاتية والعرضية .

فبالمقارنة بين وجهتى النظر السابقتين من زاويتى المصطلحات والتبويب يمكن إبراز النقاط الآتية :

١ - استخدم الدليل المحاسبي اصطلاح « الموارد » بدلا من اصطلاح الإيرادات لكون الاصطلاح الاول يتصف بالشمول ، اذ يمكن ان يشتمل على ما لا يعتبر فنيا إيرادات كالأرباح الرأسمالية وأرباح بيع المستلزمات السلعية .

٢ - اشتمل الدليل المحاسبي على مجموعة محاسبية خاصة بالإعانات ، وهى ما تمنحه الدولة لبعض الوحدات الاقتصادية لمساعدتها فى مزاولة نشاطها الإنتاجى أو لتمكينها من المنافسة الأجنبية ، وذلك تحقيقا لأهداف المحاسبة القومية .

---

(١) هناك مجموعة خامسة أضيفت بالدليل المحاسبي وهى « أرباح مشروعات التعمير والإسكان واستصلاح الأراضى د / ٤.٥ » ، وقد نظر النظام المحاسبي لهذه الأرباح نظرة خاصة ، علاوة على أن نشاط هذه المشروعات يتم عادة بالبيع بالفسيط ، الأمر الذى يتطلب مناقشة الآراء الخاصة بتنسيق توزيع الأرباح على سنوات المعاملة ، لذلك فأنه - - - - - هذا الموضوع لم يبحث حاص .

٣ - أخذ الدليل المحاسبى بالاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة من حيث التفرقة بين إيرادات النشاط الجارى وإيرادات الأخرى ، فقد انعكست هذه الإيرادات الأخيرة فى حسابات إيرادات الأوراق المالية والإيرادات التحويلية .

بعد هذا التحليل والتفسير ، نقسم هذا الباب الى فصول تبعا لتبويب الموارد بالدليل المحاسبى كما يلى :

<p><b>الفصل الأول :</b> إيرادات النشاط الجارى <b>الفصل الثانى :</b> الإعانات وإيرادات الأوراق المالية <b>الفصل الثالث :</b> الإيرادات التحويلية</p>
---



# الفصل الأول —

## إيرادات النشاط الجارى

يعرف النظام المحاسبى إيرادات النشاط الجارى بأنها قيمة السلع التى تنتجها الوحدة الاقتصادية وقيمة الخدمات التى تؤديها .

وبالنظر الى خريطة الحسابات بالدليل المحاسبى نجد ان إيرادات النشاط الجارى تشمل « صافى مبيعات انتاج تام د / ١١١ » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة د / ١١٢ » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام د / ١١٣ » و « تغير مخزون الانتاج غير التام بالتكلفة د / ١١٤ » و « مشغولات داخلية تامة بالتكلفة د / ١١٥ » و « إيرادات تشغيل للغير د / ١١٦ » و « خدمات مباعه د / ١١٧ » و « بضائع بفرض البيع د / ١١٨ » و « مخلفات انتاج د / ١١٩ » .

وطبقا لتبويب إيرادات النشاط الجارى بالدليل المحاسبى نقسم هذا الفصل الى المباحث التالية :

المبحث الأول :	صافى مبيعات الانتاج التام
المبحث الثانى :	تغير مخزون الانتاج بالتكلفة
المبحث الثالث :	فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
المبحث الرابع :	المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة
المبحث الخامس :	إيرادات التشغيل للغير والخدمات المباعه
المبحث السادس :	البضائع بفرض البيع
المبحث السابع :	مخلفات الانتاج



## المبحث الأول

### صافى مبيعات الانتاج التام

تحليل وتبويب صافى المبيعات :

يتعين تحليل المبيعات على مستوى الصنف او القسم ، وهذا التحليل مطلوب على مستوى حساب المبيعات والبند المكونة له اذ يقسم حساب « صافى مبيعات انتاج تام د / ١١١ » الى :

صافي مبيعات صنف / قسم - دائن		٤١١١
اجمالي مبيعات صنف / قسم - دائن	٤١١١١	
مردودات داخلية صنف / قسم - مدين	٤١١١٢	
مرتجعات مبيعات صنف / قسم - مدين	٤١١١٣	
خصم مسموح به صنف / قسم - مدين	٤١١١٤	
نقل انتاج تام صنف / قسم - مدين	٤١١١٥	
هدايا وعينات صنف / قسم - مدين	٤١١١٦	

## القواعد الخاصة بصافي المبيعات :

يلاحظ على تبويب صافي مبيعات الانتاج التام أنها تعادل اجمالي المبيعات من واقع الفواتير ومتضمنة قيمة الهدايا والعينات ، ومستبعدا من ذلك « المردودات الداخلية » و « مرتجعات المبيعات » و « الخصم المسموح به » و « نقل الانتاج التام » و « الهدايا والعينات » ، الامر الذي يستلزم منه ان النظام المحاسبي اتخذ قواعد خاصة لقياس صافي مبيعات الانتاج التام . هذا بالاضافة الى ضرورة استبعاد رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة من صافي المبيعات ، وتوسيط حساب العملاء لاغراض الموازنة النقدية . وفيما يلي ايضاح لهذه القواعد الخاصة :

**١ - معالجة المردودات والمرتجعات :** كثيرا ما تعالج هذه المردودات او المرتجعات كحسابات مدينة تقفل في الجانب المدين من الحساب الختامي ، ولكن النظام المحاسبي استبدل ذلك بمعالجتها كتسوية لحساب المبيعات ، اذ ان المردودات او المرتجعات في جوهرها لا تعدو ان تكون تخفيضا لما سبق تحقيقه من مبيعات . ويلاحظ ان النظام المحاسبي استخدام اصطلاح « مردودات داخلية » ليعبر عن المردودات من مبيعات العام الماضي ، واصطلاح « مرتجعات مبيعات » ليعبر عن مردودات مبيعات العام الحالي .

**٢ - معالجة الخصم المسموح به :** ان المعالجة التقليدية لهذا الخصم اعتباره كبند من بنود النفقات واقفاله في الجانب المدين من الحساب الختامي ولكن النظام المحاسبي استبدل ذلك بمعالجة الخصم كتسوية او تخفيض للمبيعات السابق اثباتها ولعل الهدف من ذلك هو محاولة النظام لتحقيق قياس الايراد على اساس « اسعار نقدية » الامر الذي يحقق موضوعية القياس ، الا أنه يتتبع آثار هذه المعالجة نجد انها قد لا تحقق الهدف منها بصورة شاملة ، اذ يقتصر تحقيقه بالنسبة للمبيعات الآجلة التي اعقبها السماح بخصم ، فان عدم تحقق الخصم يؤدي الى بقاء هذه المبيعات على اساس اسعار آجلة ، الامر الذي يؤدي الى امتزاج الاسعار الآجلة مع الاسعار النقدية في رصيد حساب صافي

المبيعات ، ويتوقف قدر هذا الامتزاج على قرار العملاء بخصوص السداد أو عدم السداد خلال المهلة المتفق عليها (١) .

**٣ - معالجة تكاليف نقل الانتاج التام :** قبل صدور النظام المحاسبي كانت هذه التكاليف تعالج بتحميلها على حساب « النقل للخارج » كحساب من حسابات الاستخدامات ، ولكن النظام استبدل ذلك بمعالجة هذه التكاليف كتسوية أو تخفيض لايراد المبيعات لتحقيق موضوعية قياس الايراد على أساس « الاسعار تسليم مخازن الوحدة الاقتصادية » ، أى دون تأثر باختلاف اسعار البيع لاختلاف شروط التسليم .

**٤ - معالجة الهدايا والعينات :** قد تقدم الوحدة لعملائها هدايا وعينات من انتاجها ، ويقضى النظام المحاسبي بمعالجة ذلك بجعل حساب « صافي مبيعات - اجمالى مبيعات » دائنا مع جعل حساب « صافي مبيعات - هدايا وعينات » مدينا ، ويلاحظ على هذه المعالجة أنه وان كان لا يترتب عليها تغير رصيد حساب صافي المبيعات الا أنها تؤدي الى زيادة اجمالى المبيعات مع استحداث حساب هدايا وعينات وجعله مدينا بنفس قيمة الزيادة ، الامر الذى يترتب عليه امكانية حصر قيمة الهدايا والعينات كل فترة دورية واخضاعها للاجراءات الرقابية .

**٥ - استبعاد رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة :** كما سبق أن أوضحنا تفيد المبيعات صافية أى دون اشتغالها على رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة وغير ذلك من الرسوم التى يقوم البائع بتحصيلها وتسديدها للجهة الحكومية المختصة ، وقد بينا كيفية معالجة ذلك عند مناقشة رسوم الانتاج وحصيلة الخزانة .

**٦ - قوسيط حساب العملاء :** لاغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حساب العملاء بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى سواء تم البيع بالاجل أو بالنقد مع التحليل اللازم لهذا الحساب على أساس القطاعات المختلفة .

### المعالجة المحاسبية لصادف المبيعات :

فى ضوء القواعد السابقة تكون المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بمبيعات الانتاج التام كما يلى :

**١ - المبيعات :** بفرض أن الوحدة باعت انتاج تام بالاجل لاحدى شركات القطاع العام يقيد استحقاق هذه المبيعات باذن التوجيه الاتى :

(١) لمزيد من المناقشة والتحليل يرجع الى مجلة « التكاليف » عدد خاص ، مايو / اكتوبر ١٩٧٧ ، « الدراسة التحليلية للدليل المحاسبي كمنطلق لاكتشاف مجالات التطوير » ، بقلم المؤلف .



١٦١١٢ x x	من ح/عملاء قطاع عام اعمال شركة ...
٤١١١ ٤١١١١	الى ح/صافى مبيعات صنف / قسم اجمالى مبيعات

٢ - المردودات الداخلة ومرتجعات المبيعات : يفرض ان احدى شركات القطاع الخاص ردت للوحدة انتاج تام من مبيعات العام الماضى تقيد هذه العملية باذن التوجيه الاتى :

٤١١١ ٤١١١٢	من ح/صافى مبيعات صنف / قسم مردودات داخلة
١٦١٢٢ x x	الى ح/عملاء قطاع خاص اعمال شركة ...

وبفرض ان ما تم رده كان من مبيعات العام الحالى يكون اذن التوجيه كما يلى :

٤١١١ ٤١١١٣	من ح/صافى مبيعات صنف / قسم مرتجعات مبيعات
١٦١٢٢ x x	الى ح/عملاء قطاع خاص اعمال شركة ...

٣ - الخصم المسموح به : يفرض ان احدى شركات القطاع العام سددت قبعة فاتورة مبيعات بعد خصم مبلغ معين طبقا لشروط الدفع تقيد هذه العملية باذن التوجيه الاتى :

١٨٢١ ٤١١١ ٤١١١٤	من ح/بنك تمويل النشاط الجارى من ح/صافى مبيعات صنف / قسم خصم مسموح به
١٦١١٢ x x	الى ح/عملاء قطاع عام اعمال شركة ...

٤ - نقل الانتاج التام : فى حالة استخدام وسائل نقل الغير يتم توسط حساب الموردين ، يفرض ان متعهد النقل احدى شركات القطاع الخاص يكون اذن التوجيه الخاص باستحقاق مصاريف النقل كما يلى :

٤١١١	من ح/صافى مبيعات صنف / قسم
٤١١١٥	نقل انتاج تام
٢٦١٢	الى ح/موزيدو قطاع خاص
x x	شركة ...

ويلاحظ ان نقل الانتاج التام فى هذه الحالة وان كان يعتبر بطبيعته خدمة بواسطة الغير الا ان تكلفته لا تحمل على حساب مستلزمات خدمية وانما يعالج فنيا كتسوية لحساب صافى المبيعات (١) .

اما فى حالة استخدام وسائل نقل الوحدة فتحسب مصاريف النقل تقديريا على اساس اسعار المثل ، وتعالج خدمة وسائل نقل الوحدة كما لو كانت خدمات مبيعة للغير ، فيكون اذن التوجيه فى هذه الحالة كما يلى :

٤١١١	من ح/صافى مبيعات صنف / قسم
٤١١١٥	نقل انتاج تام
٤١٧	الى ح/خدمات مبيعة

ويلاحظ على هذه المعالجة عدم زيادة اجمالى موارد الوحدة الاقتصادية ، ولكن يترتب عليها تسوية هذه الموارد بانقاص رصيد حساب صافى مبيعات وزيادة رصيد حساب خدمات مبيعة بنفس القيمة تحقيقا لموضوعية قياس مصادر الموارد المختلفة .

٥ - الهدايا والعينات : كما سبق ان اوضحنا تتم المعالجة المحاسبية لهذه العملية بجعل حساب « صافى مبيعات - اجمالى مبيعات » دائنا مع جعل حساب « صافى مبيعات - هدايا وعينات » مدينا ، وطبقا لذلك تقيد الهدايا والعينات باذن التوجيه الاتي :

٤١١١	من ح/صافى مبيعات صنف / قسم
٤١١١٦	هدايا وعينات
٤١١١	الى ح/صافى مبيعات صنف / قسم
٤١١١١	اجمالى مبيعات

(١) انظر القواعد الخاصة بالمستلزمات الخدمية .

وتختلف الآراء بخصوص أساس تقييم الهدايا والعينات ، إذ يرى البعض تقييمها على أساس التكلفة بينما يحدد البعض الآخر تقييمها على أساس أسعار البيع ، وفري أن تقوم بأسعار البيع لاتساق ذلك مع المعالجة السابقة إذ أن ذلك يؤدي الى تجانس المبالغ المقيدة في حساب اجمالي مبيعات :

وتمشيا مع طبيعة المعالجة المحاسبية السابقة يستحسن تصوير حساب صافي مبيعات مزودا بخانات تحليلية للمردودات ، والمرتجعات ، والخصم المسموح به ، والنقل ، والهدايا والعينات :

### الدفعات المقدمة من العملاء :

قد نحصل الوحدة الاقتصادية من عملائها مبالغ تحت ذمة مبيعات ، وتعالج هذه المتحصلات مباشرة في حساب العملاء ، فنفرض ان الوحدة حصنت بشيك مبلغا من شركة قطاع عام تحت ذمة مبيعات انتاج نام يقيد ذلك باذن التوجيه المحاسبى الآتى :

١٨٢١	من د / بنك تمويل النشاط الجارى
١٦١٢٢	الى د / عملاء قطاع عام اعمال
× ×	شركة ...

وعند تسليم هذه المبيعات في تاريخ لاحق يجعل حساب العملاء مدينا وحساب صافي مبيعات انتاج تام دائما ، واذا لم يتم التسليم حتى نهاية السنة المالية فان الأرصدة الدائنة للعملاء تظهر كأرصدة شاذة في جانب الخصوم بالميزانية وتحت اسم « عملاء » ، أى دون اجراء مقاصة بين الأرصدة العادية وانشادة للعملاء .

### مثال :

في تاريخ معين خلال شهر يوليو ١٩٨١ تمت العمليات الآتية باحدى شركات القطاع العام بخصوص المنتج « ص » والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى وحساب صافي مبيعات صنف « ص » .

١ - باعت الشركة بالنقد للجمهور ما قيمته ٤٣٠٠ جنيه ، واودع المبلغ بالحساب الجارى بالبنك .

٢ - باعت الشركة بالاجل لمصلحة حكومية ما قيمته ٢٧٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشتري ، وطبقا لفاتورة متمهد النقل ( شركة قطاع خاص ) بلغت تكلفة نقل الانتاج المباع ٧٠ جنيه .

٣ - باعت الشركة بالاجل لشركة قطاع عام ما قيمته ٤٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشتري ، ويتضمن هذا المبلغ ٨٠٠ جنيه حصيلة خزانه ، وقد تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٩٠ جنيه .

٤ - باعت الشركة بالاجل لشركة قطاع خاص ما قيمته ٣٩٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن البائع ، وطبقا لطلب العميل تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة مقابل ١٠٠ جنيه .

٥ - رد للشركة انتاج تام قيمته ١٥٠ جنيه سبق بيعه في العام الماضى لاحدى شركات القطاع العام .

٦ - رد للشركة انتاج تام قيمته ٢٠٠ جنيه سبق بيعه خلال هذا الشهر لاحدى شركات القطاع الخاص .

٧ - حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٩٦٠ جنيه سدادا للمستحق على احدى شركات القطاع الخاص وقدره ٢٠٠٠ جنيه طبقا لشروط الدفع .

٨ - حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٧٠٠ جنيه سدادا للمستحق على مصلحة حكومية وقدره ١٨٠٠ جنيه بعد خصم رسوم الدمغة المستحقة .

٩ - قدمت الشركة هدايا وعينات قيمتها ١٦٠ جنيه .

١٠ - حصلت الشركة بشيك مبلغ ١٥٠٠ جنيه من شركة قطاع خاص تحت ثمة بيع كمية معينة من الانتاج التام .

بيان	مساعد	له	منه
من ح/عملاء ق.خ. عائلى عملاء ق.خ. عائلى - نقدا	٤٣٠٠		٤٣٠٠
الى ح/صافى مبيعات صنف ص اجمالى مبيعات	٤٣٠٠	٤٣٠٠	
( حصيلة المبيعات النقدية للجمهور بتاريخ ٠٠٠ )			
من ح/بنك تمويل النشاط الجارى			٤٣٠٠
الى ح/عملاء ق.خ. عائلى عملاء ق.خ. عائلى - نقدا	٤٣٠٠	٤٣٠٠	
( ايداع حصيلة المبيعات بالبنك بقسيمة رقم ٠٠٠ )			
من ح/عملاء ق.ع. خدمات مصلحة ٠٠٠	٢٧٠٠		٢٧٠٠
الى ح/صافى مبيعات صنف ص اجمالى مبيعات	٢٧٠٠	٢٧٠٠	
( بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠ )			
من ح/صافى مبيعات صنف ص نقل انتاج تام	٧٠		٧٠
الى ح/موردين ق. خاص شركة ٠٠٠	٧٠	٧٠	
( مصاريف نقل المبيعات بفاتورة رقم ٠٠٠ )			
من ح/عملاء ق.ع. اعمال شركة ٠٠٠	٤٠٠٠		٤٠٠٠
الى ح/صافى مبيعات صنف ص اجمالى مبيعات	٣٢٠٠	٣٢٠٠	
الى ح/دائنون مقنوعون وزارة الخزانة - حصيلة الخزانة	٨٠	٨٠	
( بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠ )			

بيان	مساعدة	له	منه
من ح/صافي مبيعات صنف ص نقل انتاج تام	٩٠		٩٠
الى ح/خدمات مبيعات		٩٠	
( مقابل مصاريف نقل المبيعات بفاتورة رقم ٠٠٠ )			
من ح/عملاء ق٠خ٠ اعمال شركة ٠٠٠	٤٠٠٠		٤٠٠٠
الى ح/صافي مبيعات صنف ص اجمالي مبيعات	٣٩٠٠	٣٩٠٠	
الى ح/خدمات مبيعات		١٠٠	
( بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠ ومقابل نقلها طبقا لطلب العميل بفاتورة رقم ٠٠٠ )			
من ح/صافي مبيعات صنف ص مردودات داخلية	١٥٠		١٥٠
الى ح/عملاء ق٠ع٠ اعمال شركة ٠٠٠	١٥٠	١٥٠	
( اشعار دائن رقم ٠٠٠ )			
من ح/صافي مبيعات صنف ص مرتجعات مبيعات	٢٠٠		٢٠٠
الى ح/عملاء ق٠خ٠ اعمال شركة ٠٠٠	٢٠٠	٢٠٠	
( اشعار دائن رقم ٠٠٠ )			
من ح/بنك تمويل النشاط الجاري			١٩٦٠
من ح/صافي مبيعات صنف ص خصم مسموح به	٤٠		٤٠
الى ح/عملاء ق٠خ٠ اعمال شركة ٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
( سداد المستحق على شركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠ )			

بيلان	مساع	لله	منه
من ه / بنك تمويل النشاط الجارى			١٧٠٠
من ه / فرائب اخرى			١٠٠
الى ه / عملاء ق . ع . خدمات مصلحة ...	١٨٠٠	١٨٠٠	
( تحصيل المستحق على مصلحة ... بشيك رقم ... )			
من ه / صالى مبيعات صنف ص هدايا وعينات	١٦٠		١٦٠
الى ه / صالى مبيعات صنف ص اجمالى مبيعات	١٦٠	١٦٠	
( هدايا وعينات بالذن صرف رقم ... )			
من ه / بنك تمويل النشاط الجارى			١٥٠٠
الى ه / عملاء ق . خ . اعمال شركة ...	١٥٠٠	١٥٠٠	
( شيك رقم ... تحت ذمة بيع انتاج نام )			

د/٤١١١ - صافي مبيعات صنف س

تاريخ	بيان	اجمالي مبيعات	تاريخ	بيان	هدايا وعينات	تقل انتاج تام	خصم مسموح به	مرتجعات مبيعات	مربودات داخلية	اجمالي
	من د/عملاء	٤٣٠٠		الى د/موردين	٧٠					٧٠
	من د/عملاء	٢٧٠٠		الى د/خدمات مبيعات	٩٠					٩٠
	من د/عملاء	٢٢٠٠		الى د/عملاء					١٥٠	١٥٠
	من د/عملاء	٢٩٠٠		الى د/عملاء	٢٠٠					٢٠٠
	من د/صافي مبيعات	١٦٠		الى د/صافي مبيعات	١٦٠		٤٠			٤٠
										١٦٠



## المبحث الثانى

### تغير مخزون الانتاج بالتكلفة

هذا المبحث مخصص لحساب التغير فى مخزون كل من الانتاج التام وغير التام الا انه استكمالا للمعالجة المحاسبية لمخزون الانتاج ، نضمن هذا المبحث الجوانب الأخرى المتعلقة بهذا المخزون ، فيشمل هذا المبحث الموضوعات الآتية :

- ١ - مفهوم التغير فى المخزون .
- ٢ - القواعد الخاصة بالتغير فى المخزون .
- ٣ - المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام .
- ٤ - المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخزون الانتاج التام .
- ٥ - مخصص هبوط أسعار الانتاج التام .
- ٦ - المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج غير التام .

#### اولا - مفهوم التغير فى المخزون :

قبل صدور النظام المحاسبى كان التغير فى المخزون ينعكس بطريقة غير مباشرة فى الحسابات الختامية . اذ اعتاد المحاسبون قبل صدوره على اقبال حسابات المخزون اول المدة ( بضاعة اول المدة ) واثبات المخزون آخر المدة بتوسيط الحساب الختامى مباشرة .

ولكن النظام المحاسبى استبدل هذا الاجراء بان افرد بالدليل المحاسبى حسابات وسيطة للتغير فى المخزون تطبيقا لسمة استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة (١) ، وهذا الاستقلال يرتكز على التفرقة بين رصيد المخزون فى تاريخ معين وما يلحق هذا المخزون من تغير بين تاريخين معينين اى خلال فترة معينة ، فالمخزون من حسابات الميزانية والتغير فى المخزون من حسابات النتيجة .

#### ثانيا - القواعد الخاصة بالتغير فى المخزون :

اتخذ النظام المحاسبى موقفا خاصا من حسابات التغير فى المخزون بهدف تحقيق التاليف بين البيع والانتاج كظاهرتين من ظواهر تحقق الايراد ، وهذا الموقف يرتكز على القواعد الآتية :

- ١ - انعكاس التغير فى المخزون بالتكلفة : ينعكس حساب التغير فى المخزون بالدفاتر بتكلفته نتيجة لتقويم المخزون بهذه التكلفة ، وهذا التقويم يعتبر تطبيقا لظاهرة البيع .

(١) اطر المبحث الثانى - الفصل الثالث - الباب الاول .

٢ - تكييف حسابات التغير كحسابات موارد : وهذا التكيف يعتبر تطبيقاً لظاهرة الانتاج ، اذ ان هذا التكيف يعتبر خطوة أولى للتوصل الى قيمة « الانتاج بسعر البيع » ، والخطوة الثانية في التأليف بين « الانتاج » و « البيع » كظاهرتين من ظواهر التحقق تتمثل في اشتغال الدليل المحاسبي على حسابي « فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام - ح/٤١٢ و ح/٢٥٨ » ، كما سيتضح فيما بعد :

### ثالثاً - المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج التام :

لا يظهر حساب « مخزون الانتاج التام » حركة هذا الانتاج خلال الفترة المالية اذ انه غير ممسوك طبقاً لاسلوب الجرد الدفترى المستمر نتيجة للمدخل النوعي لتقويم الاستخدامات بالدليل المحاسبي ، لذلك فان رصيد حساب المخزون في أول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون في ذلك التاريخ ، وبظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفي تلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب « تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ح/٤١٢ » طبقاً لما يلي :

#### ١ - اقفال مخزون أول السنة :

٤١٢	من ح/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
١٢٢	الى ح/مخزون انتاج تام (أول السنة)

#### ٢ - اثبات المخزون آخر السنة من قوائم الجرد :

١٢٢	من ح/مخزون انتاج تام (آخر السنة)
٤١٢	الى ح/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

واذا دققنا فيما يترتب على القيد السابقين من آثار محاسبية نستنتج نتيجتين متلازمتين :

١ - تسوية حساب مخزون الانتاج التام بحيث يصبح رصيده ممثلاً لتكلفة مخزون آخر السنة ، ويظهر الحساب بهذا الرصيد في « يانية » .

٢ - فتح حساب تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة ، والذي يصبح رصيده ممثلاً لما لحق المخزون من تغير اثناء السنة ، وحساب من حسابات الموارد يقفل في حساب العمليات الجارية ضمن قيود اقفال حسابات النتيجة .

ورصيد حساب التغير في المخزون قد يكون دائناً اذا كانت تكلفة المخزون آخر السنة اكبر من أول السنة ، وتتمثل هذه الحالة اذا كان حجم الانتاج التام خلال السنة اكبر من المبيعات ، وفي هذه الحالة يقفل حساب التغير بالقيود الآتي :

٤١٢	من ح/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
٢٨١	الى ح/العمليات الجارية

وفي هذه الحالة يظهر تغير المخزون في الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية مضافا لصافي مبيعات الانتاج التام كخطوة أولى للتوصل لقيمة الانتاج التام بسعر البيع .

وقد يكون الرصيد مدينا اذا كان قد تم سحب على المخزون خلال السنة ، وبعبارة أخرى اذا كانت تكلفة المخزون آخر السنة أقل من أول السنة ، وتتمثل هذه الحالة اذا كان حجم الانتاج خلال السنة أقل من المبيعات ، فيقل حساب التغير في هذه الحالة كما يلي :

٢٨١	من د/العمليات الجارية
٤١٢	الى د/تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

ويلاحظ أن حساب التغير من حسابات الموارد ، فظهور رصيد مدين له لا يغير من طبيعته ، وطبقا لذلك يظهر حساب التغير في الحساب الختامي مطروحا في جانب الموارد من صافي مبيعات الانتاج التام كخطوة للتوصل الى الانتاج التام بسعر البيع .

وكتعليق أخير على معالجة التغير في المخزون نقول انه كان من الممكن تحقيق تسوية حساب المخزون مباشرة بقيد واحد ، بفرض حالة التغير بالزيادة يكون قيد التسوية بقدر هذه الزيادة فقط كما يلي :

١٣٣ -	من د/مخزون انتاج تام
٤١٢	الى د/تغير مخزون انتاج بالتكلفة

وفي حالة التغير بالنقص يكون قيد تسوية حساب المخزون بمقدار النقص عكس القيد السابق ، ولكن يبدو ان النظام المحاسبي استخدم اسلوب تسوية المخزون بقيدتين تمشيا مع المعالجة التقليدية لتسوية المخزون بقيدتين ( قيد اقفال مخزون أول السنة وقيد اثبات مخزون آخر السنة ) .

#### رابعاً — المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخزون الانتاج التام :

قلنا سابقا ان حساب مخزون الانتاج التام لا يمثل حركة هذا المخزون خلال السنة وانما يثبت فيه نتيجة الجرد الفعلي للمخزون ، طبقا لذلك لا يتم اثبات فروق جرد مخزون الانتاج من خلال حساب المخزون ذاته وانما من خلال حساب النتيجة الذي يتأثر باثبات المخزون ، وهو حساب التغير في المخزون (١) .

(١) هذا بخلاف المعالجة المحاسبية لفروق جرد مخازن المستلزمات السلعية ، اذ تثبت هذه الفروق بتسوية حسابات المخازن ذاتها نظرا لانها تمثل حركة هذه المستلزمات .

ولكن كيف يتم حصر فروق جرد المخزون ؟ تمسك الوحدات الاقتصادية بطاقات وسجلات احصائية بالمخازن وادارة التكاليف لاثبات حركة كل منتج ، وعند اجراء الجرد الفعلى تقارن ارصدة هذه البطاقات والسجلات بنتائج الجرد ، وباستخدام تكلفة وحدة المنتج من واقع حسابات التكاليف نتوصل الى تكلفة فروق الجرد سواء كانت عجز او زيادة .

١ - معالجة العجز : تتوقف هذه المعالجة على ما اذا كان العجز طبيعيا ( مسموح به ) او غير طبيعى ( غير مسموح به ) ، ويكون العجز طبيعيا اذا كان فى حدود المعايير اى المعدلات المحددة مقدما بواسطة الفنيين ، وهذا العجز لا يثبت فى الدفاتر ، وايضاها لذلك نسوق التدليل الاتى :

● العجز الطبيعى لا يمكن تفاديه . ومن ثم يجب ان يؤثر فى رصيد المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية اى فائض ( او عجز ) العمليات الجارية .

● الاقتصاد على اثبات الجرد الفعلى لمخزون الانتاج التام ، وعدم اثبات العجز الطبيعى يؤدى الى انقاص رصيد حساب التغير فى مخزون الانتاج التام بقدر العجز الطبيعى ، ومن ثم التأثير التلقائى فى فائض او عجز العمليات الجارية .

ولكى تعكس الدفاتر فروق الجرد بغض النظر عن طبيعتها قد يفضل اثبات العجز الطبيعى ، وطبقا للتدليل السابق ينحصر تأثير هذا الاثبات فى حساب تغير مخزون الانتاج التام ، وطبقا لذلك قد يقيد العجز الطبيعى باذن التوجيه الاتى :

٤١٢	من هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة
٤١٢	الى هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

اما العجز غير الطبيعى فهو ذلك العجز الذى كان يجب الا يحدث لزيادته عن المعدلات الفنية الموضوعية ، ومن ثم يجب الا يتأثر فائض او عجز العمليات الجارية بهذا العجز ، فبعد اثبات جرد مخزون الانتاج التام بجعل حساب التغير فى المخزون دائنا ، يجعل هذا الحساب دائنا ايضا بتكلفة العجز غير الطبيعى للمخزون مع تحميل هذه القيمة على حساب الارصدة المدينة الاخرى ( مع فتح حساب للشخص المسئول ) وطبقا لذلك بقيد العجز غير الطبيعى باذن التوجيه الاتى :

١٧٢ x x	من هـ / الارصدة المدينة الاخرى حساب ...
٤١٢	الى هـ / تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

أما إذا لم يكن تحديد الشخص المسئول فتعالج تكلفة هذا العجز كخسارة رأسمالية وذلك بعد استصدار التصديق المالى من المسئولية المختصة ، فيقيد تكلفة العجز غير الطبيعى فى هذه الحالة باذن التوجيه الآتى :

٢٦٤	من ح/ خسائر رأسمالية
٤١٢	الى ح/ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

وإذا تتبعنا تأثير كل من القيدتين السابقين على حساب العمليات الجارية نجد انه يؤدى الى زياده فائض العمليات الجارية او تحفيض عجز العمليات الجارية بمقدار بكفة العجز غير الطبيعى ، لان هذا العجز يجب الا يؤثر فى المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية . الا انه يلاحظ بالنسبة للقيد الاخير اعادة تحميل تكلفة هذا العجز كخسارة رأسمالية فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية .

٢ - معالجة الزيادة : اذا كانت هذه الزيادة فى حدود المعدلات المسموح بها للزيادة الطبيعىة للانتاج اتقاء التخزين او فروق الوزن او اليعاس عند بيع الاساج ، فتضاف هذه الزيادة للبطاقات والسجلات الاحصائية ، ويثبت بالدفاتر الجرد الفعلى لمخزون الانتاج لان ذلك سيؤدى الى التأثير التلقائى فى فائض أو عجز العمليات الجارية .

أما اذا كانت الزيادة غير طبيعىة فيجب مراجعة حركة المنتجات التامة كما تظهرها البطاقات والسجلات الاحصائية .

● فقد يتبين من الفحص خطأ فى اثبات اشعارات اضافة المنتجات التامة للمخزون ، وفى هذه الحالة يتم تصحيح البطاقات والسجلات الاحصائية ، ويثبت نتيجة جرد مخزون الانتاج التام بالدفاتر كما سبق ان بينا .

● وقد يتبين من الفحص وجود انتاج تام بالمخزن تم بيعه فى اواخر السنة المالية ، واثبتت الفاتورة الخاصة بذلك ، ولكن لم يتسلمه العميل بعد ، وفى هذه الحالة يستبعد هذا الانتاج من قوائم الجرد ويثبت بالدفاتر جرد مخزون الانتاج التام بعد هذا الاستبعاد .

#### خامسا - مخصص هبوط أسعار الانتاج التام :

قلنا سابقا انه اذا كانت تكلفة الانتاج التام تزيد عن قيمته بأسعار البيع يتعين تكوين مخصص بالفرق ، وهذا المخصص يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » ويتم تكوين أو تعديل هذا المخصص فى نهاية كل سنة مالية فى ضوء جرد المخزون .

وإذا استرجعنا الى الازمان المعالجة المحاسبية لحساب « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » ، فان المعالجة المحاسبية للمخصص تتم فى نهاية كل سنة مالية طبقا لما يلى :



فاذا حسب المخصص على مستوى كل منتج على حدة فانه يعادل ٢٥٠٠ جنيه،  
اما اذا حسب المخصص على مستوى كل خط انتاجى فانه يعادل ٥٠٠ جنيه كما يلى :

المخصص على مستوى الخط «س» (١)	=	—
المخصص على مستوى الخط «ص» ( ١٦٨٠٠ - ١٧٠٠٠ )	=	٢٠٠
المخصص على مستوى الخط «ع» ( ٢٦٧٠٠ - ٢٧٠٠٠ )	=	٣٠٠
اجمالى المخصص	=	٥٠٠

اما اذا حسب المخصص على مستوى المنتجات جميعها اى على مستوى الوحدة الاقتصادية ، فانه لن يكون هناك مبرر لهذا المخصص طبقا للبيانات السابقة ، لان قيم المنتجات بأسعار البيع ( ٨٨٣٠٠ جنيه) تزيد عن تكلفة انتاجها ( ٨٧٠٠٠ جنيه) .

وحساب المخصص على مستوى من المستويات السابقة مقبول من الناحية العملية بشرط الثبات اى اتباع نفس الاسلوب فى نهاية كل سنة مالية .

فاذا فرضنا ان الوحدة تتبع الاسلوب الاول فى قياس المخصص ، وكان رصيده المنقول من السنة المالية الماضية ٢٢٠٠ جنيه ، فان قيد تسوية المخصص فى نهاية السنة الحالية كما يلى :

بيان	له	منه
من د/م . بخلاف م . الاملاك		٣٠٠
الى د/مخصصات اخرى - م ١٠١٠٥٠٠ التام	٣٠٠	

واذا فرضنا ان الوحدة تتبع الاسلوب الثالث ، وكان رصيد المخصص المنقول من السنة المالية الماضية ٤٠٠ جنيه ، يتم الغاء المخصص فى نهاية السنة الحالية بقيد التسوية الاتى :

بيان	له	منه
من د/مخصصات اخرى - م ١٠١٠٥٠٠ التام		٤٠٠
الى د/ايرادات سنوات سابقة	٤٠٠	

(١) قيمة المخزون بأسعار البيع على مستوى الخط «س» اكبر من تكلفته .  
ومن ثم لا يكون مخصص لهذا الخط .

## سادساً - المعالجة المحاسبية لتغير مخزون الانتاج غير التام :

يتمثل الانتاج غير التام في نهاية السنة المالية في الخامات التي اجريت عليها عمليات انتاجية في مراحل معينة ، ولكن لا يمكن بيعها بحالتها .

ويظهر في حساب « مخزون انتاج غير تام » نتيجة جرد هذا المخزون ، فرصيده في اول السنة المالية يمثل تكلفة المخزون في ذلك التاريخ ، ويظل كذلك حتى نهاية السنة المالية ، وفي ذلك التاريخ يتم تسوية حساب المخزون باستخدام حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ح/ ٤١٤ » ، وذلك كما سبق ان بينا بالنسبة لمخزون الانتاج التام .



## المبحث الثالث

### فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام

#### مفهوم فرق تقويم التغير في المخزون :

استكمالا للموقف الخاص للنظام المحاسبى ، وهو معالجة التغير في المخزون بالتكلفة كبند من بنود الموارد ، استلزم حساب فرق تقويم التغير في المخزون حتى ينعكس التغير في المخزون في الحساب الختامى ( حساب العمليات الجارية ) على أساس اسعار البيع ، الامر الذى يمكن من التوصل الى قيمة الانتاج بسعر البيع (١) طبقا للعلاقة الآتية :

$$\text{الانتاج بسعر البيع} \\ = \text{صافى المبيعات} + \text{التغير في المخزون بالتكلفة} + \text{فرق تقويم التغير في المخزون}$$

$$\text{التغير في المخزون بالتكلفة} \\ = \text{تكلفة مخزون آخر السنة} - \text{تكلفة مخزون اول السنة}$$

$$\text{التغير في المخزون باسعار البيع} \\ = \text{المخزون آخر السنة باسعار البيع} - \text{المخزون اول السنة باسعار البيع}$$

$$\text{فرق تقويم التغير في المخزون} \\ = \text{التغير باسعار البيع} - \text{التغير بالتكلفة}$$

---

(١) او البضائع بغرض البيع اذا كان نشاط الوحدة الاقتصادية تجاريا .



هذا ويمكن ان يحسب فرق تقويم التغير في المخزون مباشرة باعتباره معادلا لفرق تقويم مخزون آخر السنة ناقصا فرق تقويم مخزون أول السنة (٢) ، أى طبقا للعلاقة الآتية :

### فرق تقويم التغير في المخزون

= فرق تقويم مخزون آخر السنة - فرق تقويم مخزون أول السنة

ويحسب فرق التقويم بالنسبة للتغير في مخزون الانتاج التام ومخزون البضائع بفرض البيع ، ولكن لا يتطلب النظام حساب فرق تقويم للتغير في مخزون الانتاج غير التام استنادا الى عدم امكانية بيعه بحالته .

وبالنسبة للانتاج التام يشتمل الدليل على حسابين لفرق التقويم استكمالا للناتج بين الانتاج والبيع كظاهرتين لتحقيق الايراد ، وهذا الحسابان هما :

١ - فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام - ح/٤١٣ : وهو من حسابات الموارد المحسوبة واشتمال الدليل على هذا الحساب يتغير استكمالا لتطبيق ظاهرة الانتاج ، اذ انه يمكن من قياس « الانتاج بسعر البيع » لاغراض المحاسبة القومية .

٢ - فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام - ح/٣٥٨ : وهو من حسابات الاستخدامات المحسوبة ، واشتمال الدليل على هذا الحساب يعتبر انتقالا من ظاهرة الانتاج الى ظاهرة البيع التى لا تزال تعتبر المعيار الاساسى لتحقيق الايراد على مستوى الوحدة الاقتصادية .

### القواعد الخاصة بفرق تقويم التغير :

١ - اتخاذ متوسط اسعار المبيعات الفعلية أساسا لحساب فرق التقويم : قد تتغير اسعار البيع خلال السنة أو قد يكون هناك أكثر من سعر للانتاج الواحد كما هو الحال في وجود سعر بيع في السوق المحلية وسعر بيع في الاسواق الخارجية ، وفي مثل هذه الحالات يستخرج متوسط اسعار البيع ( المتوسط المرجح ) طبقا للخطوات التالية :

( أ ) تحسب « قيمة المبيعات الفعلية » ، وقد عرف النظام المحاسبى هذه القيمة بأنها القيمة الصافية للمبيعات المسلمة خلال الفترة ( تسليم مخازن الوحدة البائعة وطبقا للقيم الصافية الموضحة بفواتير البيع ) مطروحا منها قيمة مرتجعات مبيعات الفترة من السوق المحلى والخارجى ، ولا تتضمن « قيمة المبيعات الفعلية » اعانة التصدير ، ورسوم الانتاج ورسوم المبيعات .

( ب ) يستخرج متوسط المبيعات الفعلية وذلك بقسمة « قيمة المبيعات الفعلية » على الكميات المباعة خلال الفترة المالية .

( ٢ ) فرق تقويم المخزون ( سواء كان أول السنة أو آخرها ) يعادل قيمة المخزون بأسعار البيع ناقصا تكلفته .

ويستخدم هذا المتوسط في حساب فرق تقويم التغير في المخزون وفي تسوية حسابي حركة الانتاج التام بسعر البيع ح/١٢٧ ، و حركة الانتاج التام تحت البيع ح/٢٧١ ، كما سيتبين عند مناقشة حسابات الاصول .

٢ - اظهر حسابي الفرق في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية : حساب ٤١٢ من بنود ايرادات النشاط الجارى ، وحساب ٢٥٨ من بنود المصروفات التحويلية الجارية ، لذلك يظهر الحسابان في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، حتى يمكن في هذه المرحلة اظهار حركة الانتاج بسعر البيع ، وقياس « فائض العمليات الجارية » طبقا لظاهرة البيع .

٣ - اظهر حساب ٤١٢ في الجانب الدائن من الحساب الختامي : هذا الحساب من حسابات الموارد ، لذلك يظهر دائما في الجانب الدائن من الحساب الختامي ، فان كان فرق التقويم سالبا (١) - التغير في المخزون بأسعار البيع اقل من التغير بالتكلفة - فان حساب ٤١٢ يظهر مطروحا من « صافي مبيعات الانتاج التام » في الجانب الدائن من الحساب للتوصل الى « الانتاج التام بسعر البيع » .

٤ - اظهر حساب ٢٥٨ في الجانب المدين من الحساب الختامي : هذا الحساب من حسابات الاستخدامات ، لذلك يظهر دائما في الجانب المدين من الحساب الختامي ، فاذا كان فرق التقويم سالبا يظهر حساب ٢٥٨ في الحساب الختامي مطروحا من المصروفات التحويلية الجارية .

### كيفية حساب فرق تقويم التغير :

ايضاها لكيفية استخدام المعادلات السابقة ومتوسط اسعار المبيعات الفعلية في حساب فرق تقويم التغير في المخزون ، نفرض البيانات التالية المستخرجة من دفتر شركة قطاع عام :

١ - مخزون الانتاج التام اول السنة بالتكلفة ٤٩٠٠ جنيه وبسعر البيع ٦٠٤٠ جنيه (٢) .

٢ - صافي مبيعات الانتاج التام خلال السنة ١٣٦٨٠٠ جنيه (٩٠٠٠ وحدة) .

٣ - مخزون الانتاج التام اخر السنة ٦٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ١٢ر٤٠٠ جنيه .

١٣٦٨٠٠

فيكون متوسط سعر البيع =  $\frac{136800}{9000}$

= ١٥ر٢٠٠ جنيه

(١) على أساس مفهوم جبرى .

(٢) من المفروض انه تم حساب تكلفة المخزون اول السنة وقيمه بسعر البيع طبقا لتكلفة الوحدة ومتوسط سعر بيعها في السنة الماضية .

ويحسب التغير في المخزون وفرق تقويم التغير طبقا للمعادلات السابقة كما بالجدول الاتي :

٧٤٤٠	(١٢٠٤ × ٦٠٠)	١ - مخزون آخر السنة بالتكلفة
٤٩٠٠		٢ - مخزون أول السنة بالتكلفة
٩١٢٠	(١٥٠٢ × ٦٠٠)	٣ - مخزون آخر السنة بسعر البيع
٦٠٤٠		٤ - مخزون أول السنة بسعر البيع
٢٥٤٠	(٢ - ١)	٥ - التغير في المخزون بالتكلفة
٣٠٨٠	(٤ - ٣)	٦ - التغير في المخزون بالبيع
٥٤٠	(٥ - ٦)	٧ - فرق تقويم التغير في المخزون

ويمكن حساب فرق تقويم التغير في المخزون مباشرة طبقا للمعادلة السابق بيانها كما بالجدول الاتي :

١٦٨٠	(٧٤٤٠ - ٩١٢٠)	١ - فرق تقويم مخزون آخر السنة
١١٤٠	(٤٩٠٠ - ٦٠٤٠)	٢ - فرق تقويم مخزون أول السنة
٥٤٠	(٢ - ١)	٣ - فرق تقويم التغير في المخزون

ويفضل استخدام الاسلوب الاول لحساب فرق تقويم التغير في المخزون لانه يتضمن حساب التغير في المخزون بالتكلفة ، وهو معلومة تظهر في حساب العمليات الجارية .

هذا ويتكون مخزون الانتاج التام في الوحدات الاقتصادية عادة من منتجات متعددة ، والجدول في الصفحة التالية يعرض صورة لكيفية حساب فرق التقويم على مستوي كل منتج واجمالي هذا الفرق (١) ، وكأمر بديهي يقتصر الامر على اثبات هذا الاجمالي بالدفاتر .

(١) الارقام الاجمالية في هذا الجدول افتراضية .

جدول حساب فرق تقويم التغير في المخزون

المنتجات	المخزون اول السنة					المخزون اخر السنة					الفرق التقويم	التغير بالتغير	التغير بالتغير	النتغير بالتغير	
	كمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع	المخزون بالتكلفة	المخزون بالبيع	كمية	تكلفة الوحدة	سعر البيع	المخزون بالتكلفة	المخزون بالبيع					
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	(١٣)	(١٤)	(١٥)
	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٠٠٠	١٠٢٠	١٣٠٠	١٠٢٠	١٢٠٠	٨٠٠	١٣٠٠	١٢٠٠	٨٠٠	١٠٤٠	٢٢٠	٢٦٠	٤٠	(١٣٤)	(٥٠٠)
	٢٠٠٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢٠٥٠	٥٠٠٠	٢٢٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٤٤٦٦	٥٥٠٠	(٣٦٦)	(٥٠٠)	(١٣٤)	(٥٠٠)	(١٣٤)
المنتجات	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	(١٣)	(١٤)	(١٥)
	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٠٠٠	١٠٢٠	١٣٠٠	١٠٢٠	١٢٠٠	٨٠٠	١٣٠٠	١٢٠٠	٨٠٠	١٠٤٠	٢٢٠	٢٦٠	٤٠	(١٣٤)	(٥٠٠)
	٢٠٠٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢٠٥٠	٥٠٠٠	٢٢٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٤٤٦٦	٥٥٠٠	(٣٦٦)	(٥٠٠)	(١٣٤)	(٥٠٠)	(١٣٤)
الاجمالى	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)	(٦)	(٧)	(٨)	(٩)	(١٠)	(١١)	(١٢)	(١٣)	(١٤)	(١٥)
	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	وحدة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
	١٠٠٠	١٠٢٠	١٣٠٠	١٠٢٠	١٢٠٠	٨٠٠	١٣٠٠	١٢٠٠	٨٠٠	١٠٤٠	٢٢٠	٢٦٠	٤٠	(١٣٤)	(٥٠٠)
	٢٠٠٠	٢٠٥٠	٢٥٠٠	٢٠٥٠	٥٠٠٠	٢٢٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٤٤٦٦	٥٥٠٠	(٣٦٦)	(٥٠٠)	(١٣٤)	(٥٠٠)	(١٣٤)

## المعالجة المحاسبية للفرق تقويم التغير :

١ - اثبات الفرق : بعد حساب فرق تقويم التغير فى نهاية السنة المالية كما سبق بيانه يتم اثباته فى الدفاتر ، بفرض ان هذا الفرق كان موجبا يتم اثباته كما يلى :

٢٥٨	من ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٤١٣	الى ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٢ - اقفال حسابى الفرق : يقفل حسابى الفرق ضمن قيود اقفال حسابات النتيجة كما يلى :

٢٨١	من ح/ العمليات الجارية
٢٥٨	الى ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٤١٣	من ح/ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام
٢٨١	الى ح/ العمليات الجارية

واذا كان فرق التقويم سالبا فان القيود اللازمة لاثبات الفرق والاقفال تكون عكس القيود السابقة مع ملاحظة اظهار حسابى الفرق فى الحساب الختامى كما سبق بيانه .

### المثال الاول ( تغير المخزون بالزيادة ) :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام ( المبالغ بالجنيهات ) :

٦٤٠٠ مخزون انتاج تام ( ٨٠٠٠ قيمة المخزون على اساس اسعار البيع ) -  
٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام - ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام .

فاذا علمت :

١ - تكلفة مخزون الانتاج التام اخر السنة ٦٨٠٠ جنيه وقيمه على اساس اسعار البيع ٨٥٠٠ جنيه .  
٢ - تكلفة مخزون الانتاج غير التام اخر السنة ٣٧٥٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ - قيود التسوية والاقفال اللازمة .  
٢ - الحسابات الاتية : حساب مخزون انتاج تام ، حساب مخزون انتاج غير تام ، حساب صافى مبيعات انتاج تام ، حساب تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ، حساب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة .

٣ - بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .

يُحسب التغير في المخزون وفرق تقويم التغير طبقا للمعادلات السابقة في جدول كالاتي :

بيان	انتاج تام	انتاج غير تام
١ - مخزون آخر السنة بالتكلفة	٦٨٠٠	٣٧٥٠
٢ - مخزون أول السنة بالتكلفة	٦٤٠٠	٣٠٠٠
٣ - مخزون آخر السنة بأسعار البيع	٨٥٠٠	—
٤ - مخزون أول السنة بأسعار البيع	٨٠٠٠	—
٥ - التغير في المخزون بالتكلفة ( ٢ - ١ )	٤٠٠	٧٥٠
٦ - التغير في المخزون بأسعار البيع ( ٤ - ٣ )	٥٠٠	—
٧ - فرق تقويم التغير في المخزون ( ٥ - ٦ )	١٠٠	—

منه	له	بيان
٦٤٠٠		من ح/ت م٠١٠ تام بالتكلفة
٣٠٠٠		من ح/ت م٠١٠ غير تام بالتكلفة
	٦٤٠٠	الى ح/م م٠١٠ تام ( أول السنة )
	٣٠٠٠	الى ح/م م٠١٠ غير تام ( أول السنة )
		( اقفال مخزون أول السنة في حسابات التغير )
٦٨٠٠		من ح/م م٠١٠ تام ( آخر السنة )
٣٧٥٠		من ح/م م٠١٠ غير تام ( آخر السنة )
	٦٨٠٠	الى ح/ت م٠١٠ تام بالتكلفة
	٣٧٥٠	الى ح/ت م٠١٠ غير تام بالتكلفة
		( اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد )
١٠٠		من ح/ف ت٠م٠٠ انتاج تام ( ٣٥٨/ح )
	١٠٠	الى ح/ف ت٠م٠٠ انتاج تام ( ٤١٣/ح )
		( اثبات فرق تقويم التغير في المخزون )

بيان	له	منه
من ح/صافي مبيعات انتاج تام		٩٨٠٠٠
من ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة		٤٠٠
من ح/ف٠ت٠م٠١٠ انتاج تام ( ح/٤١٢ )		١٠٠
من ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة		٧٥٠
الى ح/العمليات الجارية	٩٩٢٥٠	
( اقفال الحسابات المذكورة في حساب العمليات الجارية )		
<hr/>		
من ح/العمليات الجارية		١٠٠
الى ح/ف٠ت٠م٠١٠ انتاج تام ( ح/٣٥٨ )	١٠٠	
( اقفال الحساب المذكور في حساب العمليات الجارية )		

### ح/١٣٣ - مخزون انتاج تام

٦/٣٠	من ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦٤٠٠	٧/١	رصيد منقول	٦٤٠٠
٦/٣٠	رصيد مرحل ( ميزانية )	٦٨٠٠	٦/٣٠	الى ح/ت٠م٠١٠ تام بالتكلفة	٦٨٠٠
		<u>١٣٢٠٠</u>			<u>١٣٢٠٠</u>

### ح/١٣٢ - مخزون انتاج غير تام

٦/٣٠	من ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٣٠٠٠	٧/١	رصيد منقول	٣٠٠٠
٦/٣٠	رصيد مرحل ( ميزانية )	٣٧٥٠	٦/٣٠	الى ح/ت٠م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٣٧٥٠
		<u>٦٧٥٠</u>			<u>٦٧٥٠</u>

د/٤١١ - صافي مبيعات انتاج تام

٦/٣٠	رصيد منقول	٩٨٠٠٠	٦/٣٠	الى د/ العمليات الجارية	٩٨٠٠٠
		<u>٩٨٠٠٠</u>			<u>٩٨٠٠٠</u>

د/٤١٢ - تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦/٣٠	من د/ م٠ ا٠ م٠ تام	٦٨٠٠	٦/٣٠	الى د/ م٠ ا٠ م٠ تام	٦٤٠٠
			٦/٣٠	الى د/ العمليات الجارية	٤٠٠
		<u>٦٨٠٠</u>			<u>٦٨٠٠</u>

د/٤١٣ - فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام

٦/٣٠	من د/ ف٠ ت٠ م٠ ا٠ م٠ تام	١٠٠	٦/٣٠	الى د/ العمليات الجارية	١٠٠
		<u>١٠٠</u>			<u>١٠٠</u>

د/٤١٤ - تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٦/٣٠	من د/ م٠ ا٠ م٠ غير تام	٣٧٥٠	٦/٣٠	الى د/ م٠ ا٠ م٠ غير تام	٣٠٠٠
			٦/٣٠	الى د/ العمليات الجارية	٧٥٠
		<u>٣٧٥٠</u>			<u>٣٧٥٠</u>

د/٣٥٨ - فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام

٦/٣٠	من د/ العمليات الجارية	١٠٠	٦/٣٠	الى د/ ف٠ ت٠ م٠ ا٠ م٠ تام	١٠٠
		<u>١٠٠</u>			<u>١٠٠</u>



## ٢٨١/هـ - العمليات الجارية

### الجانب المدين

مصرفات تحويلية جارية ضرائب ورسوم سلعية .... .... ....	x [x] x	
	(١) ١٨٠٠٠ ١٠٠	
فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام		١٨١٠٠

## ٢٨١/هـ العمليات الجارية

### الجانب الدائن

ايرادات النشاط الجارى الانتاج بسعر البيع صافى مبيعات انتاج تام تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٩٨٠٠٠ ٤٠٠ ١٠٠	
تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة		٩٨٥٠٠ ٧٥٠

### المثال الثانى ( تغير المخزون بالنقص ) :

فى ١٩٨١/٦/٣٠ استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام ( المبالغ بالجنيهات ) :

٦٤٠٠ مخزن انتاج تام ( ٨٠٠٠ قيمة المخزون على اساس اسعار البيع ) -

٣٠٠٠ مخزون انتاج غير تام - ٩٨٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام ( ١٠٠٠٠ وحدة ) .

فاذا علمت :

- ١ - مخزون الانتاج التام آخر السنة ٦٠٠ وحدة وتكلفة الوحدة ٨٠٢٠ جنيه
- ٢ - تكلفة مخزون الانتاج غير التام آخر السنة ٢٧٥٠ جنيه .

### فالمطلوب :

- ١ - قيود التسوية والاقفال اللازمة .
- ٢ - الحسابات الاتية : حساب مخزون انتاج تام ، حساب مخزون انتاج غير تام ، حساب صافى مبيعات انتاج تام ، حساب تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ، حسابى فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام ، حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة .

(١) هذا الرقم افتراضى

٢ - بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .

$$\text{متوسط سعر البيع} = \frac{98000}{10000} = 9800 \text{ جنيه}$$

ويحسب التغير في المخزون وفرق التقويم طبقا للمعادلات السابقة في جدول كالآتي :

٤٨١٢	(٨٠٢٠ × ٦٠٠)	١ - مخزون آخر السنة بالتكلفة
٦٤٠٠		٢ - مخزون أول السنة بالتكلفة
٥٨٨٠	(٩٨٠٠ × ٦٠٠)	٣ - مخزون آخر السنة بسعر البيع
٨٠٠٠		٤ - مخزون أول السنة بسعر البيع
(١٥٨٨)	(٢ - ١)	٥ - التغير في المخزون بالتكلفة
(٢١٢٠)	(٤ - ٣)	٦ - التغير في المخزون بسعر البيع
( ٥٣٢ )	(٥ - ٦)	٧ - فرق تقويم التغير في المخزون

بيان	له	منه
من ح/ت م٠١٠ تام بالتكلفة		٦٤٠٠
من ح/ت م٠١٠ غير تام بالتكلفة		٣٠٠٠
الى ح/م م٠١٠ تام ( أول السنة )	٦٤٠٠	
الى ح/م م٠١٠ غير تام ( أول السنة )	٣٠٠٠	
( اقفال مخزون أول السنة في حسابات التغير )		
<hr/>		
من ح/م م٠١٠ تام ( آخر السنة )		٤٨١٢
من ح/م م٠١٠ غير تام ( آخر السنة )		٢٧٥٠
الى ح/ت م٠١٠ تام بالتكلفة	٤٨١٢	
الى ح/ت م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٢٧٥٠	
( اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد )		

بيان	له	منه
من ح/ف·ت·م·م انتاج تام (ح/٤١٣ ) الى ح/ف·ت·م·م انتاج تام (ح/٣٥٨ ) ( اثبات فرق تقويم التغير في المخزون )	٥٣٢	٥٣٢
من ح/صافي مبيعات انتاج تام الى ح/العمليات الجارية ( اقفال حساب الموارد المذكور في حساب العمليات الجارية )	٩٨٠٠٠	٩٨٠٠٠
من ح/العمليات الجارية الى ح/ت·م·م١٠ تام بالتكلفة الى ح/ف·ت·م·م انتاج تام (ح/٤١٣) الى ح/ت·م·م١٠ غير تام بالتكلفة ( اقفال حساب الموارد المذكورة في حساب العمليات الجارية )	١٥٨٨ ٥٣٢ ٢٥٠	٢٣٧٠
من ح/ف·ت·م·م انتاج تام (ح/٣٥٨ ) الى ح/العمليات الجارية ( اقفال حساب الاستخدامات المذكور في حساب العمليات الجارية )	٥٣٢	٥٣٢

## د/۱۳۳ - مخزون اقتاج قام

٦/٣٠	منح/ت م٠١٠	٦٤٠٠	٧/١	رصيد منقول	٦٤٠٠
٦/٣٠	قام بالتكلفة	٤٨١٢	٦/٣٠	الى/ت م٠١٠	٤٨١٢
	رصيد مرسل			قام بالتكلفة	
	( ميزانية )				
		<u>١١٢١٢</u>			<u>١١٢١٢</u>

د/١٣٢ - مخزون انتاج غير تام

٦/٣٠	من د/ت م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٣٠٠٠	٧/١	رصيد منقول	٣٠٠٠
٦/٣٠	رصيد مرحل ( ميزانية )	٢٧٥٠	٦/٣٠	الى د/ت م٠١٠ غير تام بالتكلفة	٢٧٥٠
		<u>٥٧٥٠</u>			<u>٥٧٥٠</u>

د/٤١١ - صافى مبيعات انتاج تام

٦/٣٠	رصيد منقول	٩٨٠٠٠	٦/٣٠	الى د/العمليات الجارية	٩٨٠٠٠
		<u>٩٨٠٠٠</u>			<u>٩٨٠٠٠</u>

د/٤١٢ - تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦/٣٠	من د/م٠١٠ تام	٤٨١٢	٦/٣٠	الى د/م٠١٠ تام	٦٤٠٠
٦/٣٠	من د/العمليات الجارية	١٥٨٨			
		<u>٦٤٠٠</u>			<u>٦٤٠٠</u>

د/٤١٣ - فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام

٦/٣٠	من د/العمليات الجارية	٥٣٢	٦/٣٠	الى د/ف٠ت٠ت٠ م٠١٠ تام د/٣٥٨	٥٣٢
		<u>٥٣٢</u>			<u>٥٣٢</u>

د/٤١٤ - تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة

٦/٣٠	من د/م٠١٠ غير تام	٢٧٥٠	٦/٣٠	الى د/م٠١٠ غير تام	٣٠٠٠
٦/٣٠	من د/العمليات الجارية	٢٥٠			
		<u>٣٠٠٠</u>			<u>٣٠٠٠</u>

### ٣٥٨/ هـ - فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج العام

٦/٣٠	منح/ف.ت.ت. م.١٠.٢٠٢/٤١٢	٥٣٢	٦/٣٠	الرح/العمليات الجارية	٥٣٢
		<u>٥٣٢</u>			<u>٥٣٢</u>

### د/ العمليات الجارية

## الجانِب المدين

مصرفات تحويلية جارية	x
ضرائب ورسوم سلعية	x
... ..	x
... ..	
	(١) ١٨٠٠٠
	(٥٣٢)
- فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	

١٧٤٦٨

## د/٢٨١ - العمليات الجارية

## الجانب الدائن

<p>ايرادات النشاط الجارى</p> <p>الانتاج بسعر البيع</p> <p>صافى مبيعات انتاج تام</p> <p>- تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة</p> <p>- فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام</p>	<p>٩٨٠٠٠</p> <p>(١٥٨٨)</p> <p>(٥٣٢)</p> <hr/>	<p>٩٥٨٨٠</p> <p>(٢٥٠)</p>
<p>تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة</p>		

### المثال الثالث ( حالة خاصة ) :

نلاحظ في المثال الاول ان كلا من تغير المخزون بالتكلفة وفرق تقويم التغير كان بالزيادة وايضا كان كلاهما بالنقص في المثال الثاني .

هذه هي الحالة العامة ، ولكن قد يحدث ان يكون احدهما بالزيادة والاخر بالنقص اذا حدث تغير في هيكل تسعير المنتجات في السنة المالية .

(١) هذا الرقم افتراضى .

وكمثال لهذه الحالة نفرض شركة قطاع عام تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الشركة :

١ - بيانات من قوائم الجرد ( المبالغ بالجنيهات ) :

بيان		جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		جرد ١٩٨١/٦/٣٠	
		بالتكلفة	بسر البيع	بالتكلفة	بسر البيع
منتج «أ»		٦٠٠٠	٦٣٠٠	٥٨٠٠	٦٦٧٠
منتج «ب»		١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	١١٧٠٠	١٢٨٧٠
اجمالي		١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	١٧٥٠٠	١٩٥٤٠

٢ - أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) : ١٨٠٠٠ مخزون انتاج تام - ٩٨٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام .

والمطلوب :

- ١ - قيود التسوية اللازمة .
  - ٢ - بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .
- يحسب فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام على مستوى المنتجين طبقا للمعادلات السابقة كما في الجدول الاتي :

١٧٥٠٠	١ - مخزون آخر السنة بالتكلفة
١٨٠٠٠	٢ - مخزون أول السنة بالتكلفة
١٩٥٤٠	٣ - مخزون آخر السنة بسر البيع
١٨٩٠٠	٤ - مخزون أول السنة بسر البيع
(٥٠٠)	٥ - التغير في المخزون بالتكلفة (٢ - ١)
٦٤٠	٦ - التغير في المخزون بسر البيع (٤ - ٣)
١١٤٠	٧ - فرق تقويم التغير في المخزون (٥ - ٦)

يلاحظ في هذا الجدول أن تكلفة المخزون تغيرت بالنقص بمبلغ ٥٠٠ جنيه ، بينما تغيرت بالزيادة قيمة المخزون بسعر البيع بمبلغ ٦٤٠ جنيه ، وبناء عليه فإن فرق تقويم التغير في المخزون يبلغ ١١٤٠ جنيه بالزيادة ، ومعنى ذلك أن هذا الفرق بالزيادة غطى النقص في تغير المخزون بالتكلفة ( - ٥٠٠ ) وترك تغيرا بالزيادة ( ٦٤٠ ) في المخزون بسعر البيع ، ونتج ذلك من تغيير هيكل تسعير المنتجين ، إذ لو دققنا في بيانات الجرد نلاحظ أن سعر بيع كل من المنتجين كان بمعدل ١٠٥٪ من تكلفة الإنتاج ( ٦٣٠٠ ÷ ٦٠٠٠ و ١٢٦٠٠ ÷ ١٢٠٠٠ ) ، وتغيرت السياسة السعرية في السنة الحالية بحيث أصبحت ١١٥٪ من تكلفة الإنتاج بالنسبة للمنتج الأول ( ٦٦٧٠ ÷ ٥٨٠٠ ) و ١١٠٪ بالنسبة للمنتج الثاني ( ١٢٨٧٠ - ١١٧٠٠ ) .

ويمكن تفسير وتحقيق قيمة فرق تقويم التغير في المخزون بتطبيق المعادلة السابق بيانها كما يلي :

$$\begin{aligned} \text{فرق تقويم مخزون آخر السنة ( ١٩٥٤٠ - ١٧٥٠٠ )} &= ٢٠٤٠ \\ \text{فرق تقويم مخزون أول السنة ( ١٨٩٠٠ - ١٨٠٠٠ )} &= ٩٠٠ \end{aligned}$$

$$\frac{٢٠٤٠}{٩٠٠} = ١١٤٠ \quad \therefore \text{فرق تقويم التغير في المخزون}$$

بعد هذا التمهيد والتحليل تكون قيود التسوية واثـر البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلي :

بيان	له	منه
من ح/ت ٠١٠م تام بالتكلفة الى ح/م ٠١٠م تام ( اقفال مخزون أول السنة في حساب التغير )	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
من ح/م ٠١٠م تام الى ح/ت ٠١٠م تام بالتكلفة ( اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد )	١٧٥٠٠	١٧٥٠٠
من ح/ف ٠١٠م تام - ح/ ٣٥٨ الى ح/ف ٠١٠م تام - ح/ ٤١٢ ( اثبات فرق تقويم التغير في المخزون )	١١٤٠	١١٤٠

## ٢٨١/د - العمليات الجارية

### الجانب الدين

مصرفات تحويلية جارية ضرائب ورسوم سلعية ....	x x x	
	(١) ١٨٠٠٠	
فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	١١٤٠	
		١٩١٤٠

## ٢٨١/د - العمليات الجارية

### الجانب الدائن

ايرادات النشاط الجارى الانتاج بسعر البيع صافى مبيعات انتاج تام تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	٩٨٠٠٠ (٥٠٠) ١١٤٠	
		٩٨٦٤٠

### المثال الرابع : ( فروق الجرد ومخصص هبوط الأسعار ) :

تنتج شركة قطاع عام ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «ج» ، وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الشركة :

#### ١ - بيانات من قوائم الجرد ( المبالغ بالجنيهات ) :

جود ١٩٨١/٦/٣٠		جود ١٩٨٠/٦/٣٠		بيان
بسر البيع	بالتكلفة	بسر البيع	بالتكلفة	
١٦٨٠٠	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	منتج «أ»
١٧٦٠٠	١٦٠٠٠	١٣٢٠٠	١٢٠٠٠	منتج «ب»
١٤٤٠٠	١٦٠٠٠	١٢٦٠٠	١٤٠٠٠	منتج «ج»
٤٨٨٠٠	٤٦٠٠٠	٣٧٨٠٠	٣٦٠٠٠	اجمالى

٢ - أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) : ٣٦٠٠٠ مخزون انتاج تام - ١٤٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص هبوط أسعار الانتاج التام ) .

(١) هذا الرقم افتراضى .



فاذا علمت أنه بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث فى ٦/٣٠/١٩٨١ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلى :

نتيجة الفحص	فروق الجرد بالتكلفة		بيان
	زيادة	عجز	
اسفر الفحص أن ما قيمته ٦٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، كما اسفر عن مسئولية أمين مخزن المنتجات عن باقى العجز .		٤٦٠	منتج «أ»
اسفر الفحص أن ما قيمته ٤٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية عن باقى العجز قررت السلطة الادارية المحنصة أن تتحمل الشركة هذا العجز .		٢٤٠	منتج «ب»
اسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد يرجع للى خطأ فى اثبات اشعارات الاضافة فى بطاقة حركة المنتج	٦٠٠		منتج «ج»

فالمطلوب :

- ١ - قيود التسوية اللازمة .
  - ٢ - تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « مخصصات أخرى - مخصص هبوط أسعار الانتاج التام » .
- يحسب فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام على مستوى المنتجات طبقا للمعادلات السابقة كما فى الجدول الاتى :

٤٦٠٠٠	١ - مخزون آخر السنة بالتكلفة
٣٦٠٠٠	٢ - مخزون أول السنة بالتكلفة
٤٨٨٠٠	٣ - مخزون آخر السنة بسعر البيع
٣٧٨٠٠	٤ - مخزون أول السنة بسعر البيع
١٠٠٠٠	٥ - التغير فى المخزون بالتكلفة (٢ - ١)
١١٠٠٠	٦ - التغير فى المخزون بسعر البيع (٤ - ٣)
١٠٠٠	٧ - فرق تقويم التغير فى المخزون (٥ - ٦)

ويستنتج من رصيد مخصص هبوط أسعار الانتاج التام فى ميزان المراجعة أن الشركة تطبق أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، لذلك يتعين تسوية المخصص بحيث يحقق زيادة رصيده من ١٤٠٠ جنيه الى ١٦٠٠ جنيه ، وذلك طبقا لنتائج جرد ٦/٣٠/١٩٨١ .

بيان	مساعد	له	منه
من ح/ت ٠١٠م٠ تام بالتكلفة			٣٦٠٠٠
الى ح/م ٠١٠م٠ تام		٣٦٠٠٠	
( اقفال مخزون اول السنة المالية )			
من ح/م ٠١٠م٠ تام			٤٦٠٠٠
الى ح/ت ٠١٠م٠ تام بالتكلفة		٤٦٠٠٠	
( اثبات مخزون آخر السنة المالية )			
من ح/ف٠ت٠ت ٠١٠م٠ تام (ح/٣٥٨)			١٠٠٠
الى ح/ف٠ت٠ت ٠١٠م٠ تام (ح/٤١٣)		١٠٠٠	
( اثبات فرق تقويم التغير في المخزون )			
من ح/ت ٠١٠م٠ تام بالتكلفة (١)			١٠٠
الى ح/ت ٠١٠م٠ تام بالتكلفة		١٠٠	
( اثبات العجز الطبيعي في كل من المنتجين « أ » و « ب » )			
من ح/ارصيدة مدينة أخرى			٤٠٠
حساب امين المخزن	٤٠٠		
من ح/خسائر رأسمالية			٣٠٠
الى ح/ت ٠١٠م٠ تام بالتكلفة		٧٠٠	
( اثبات العجز غير الطبيعي في كل من المنتجين « أ » و « ب » )			
من ح/م٠ بخلاف م٠ الاهلاك			٢٠٠
الى ح/مخصصات أخرى - م٠ ١٠١٠٠م٠ التام		٢٠٠	
( تعديل رصيد المخصص بما يتفق ونتائج جرد المخزون )			

(١) من الممكن عدم اثبات هذا القيد .

### د/١٣٣ - مخزون انتاج تام

٦/٣٠	٣٦٠٠٠	٧/١	٣٦٠٠٠	رصيد منقول	٣٦٠٠٠
٦/٣٠	٤٦٠٠٠	٦/٣٠	٤٦٠٠٠	الى د/١٠ م٠ تام	٤٦٠٠٠
	٨٢٠٠٠		٨٢٠٠٠	بالتكلفة	٨٢٠٠٠
				من د/١٠ م٠ تام	
				بالتكلفة	
				رصيد مرحل	
				( ميزانية )	

### د/٤١٢ - تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة

٦/٣٠	٣٦٠٠٠	٦/٣٠	٣٦٠٠٠	الى د/١٠ م٠ تام	٣٦٠٠٠
٦/٣٠	١٠٠	٦/٣٠	١٠٠	الى د/١٠ م٠ تام	١٠٠
٦/٣٠	٤٠٠	٦/٣٠	٤٠٠	بالتكلفة	٤٠٠
٦/٣٠	٢٠٠	٦/٣٠	٢٠٠	الى د/العمليات	١٠٧٠٠
٦/٣٠	٤٦٨٠٠	٦/٣٠	٤٦٨٠٠	الجارية	٤٦٨٠٠
				( اقبال )	
				من د/ارصدة مدينة أخرى	
				من د/خسائر رأسمالية	

### د/٢٣٤ - مخصصات أخرى - مخصص هبوط أسعار الانتاج التام

٧/١	١٦٠٠	٦/٣٠	١٦٠٠	رصيد مرحل	١٦٠٠
٦/٣٠	٢٠٠	٦/٣٠	٢٠٠	( ميزانية )	٢٠٠
	١٦٠٠		١٦٠٠	من د/١٠ م٠ بخلاف م٠	١٦٠٠
				الاملاك	

## المبحث الرابع

### المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة

قد لا يقتصر النشاط الانتاجي للوحدة الاقتصادية على الانتاج بفرض المتاجرة وانما قد يتعداه الى انتاج بعض الاصول لاستخدامها ذاتيا . وبعبارة أخرى قد يوجه جزء من النشاط الانتاجي للوحدة لاغراض التكوين الرأسمالي ، وقد خصص النظام المحاسبي الموحد حساب « مشغولات داخلية تامة د/٤١٥ » ، لحصر تكلفة تلك الاصول التي تنتج بفرض الاستخدام الداخلي . ويعرف النظام المحاسبي هذه المشغولات بانها تتمثل في انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير ، انما بقصد الاستخدام الذاتي في العمليات الرأسمالية بدلا من اسناد هذه المشغولات للغير .

## القواعد الخاصة بالمشغولات الداخلية :

١ - تكييف المشغولات الداخلية كحساب من حسابات الموارد : طبقا لخريطة الحسابات بالتدليل يتم تكييف المشغولات الداخلية كبنود من بنود إيرادات النشاط الجارى .

ويمكن ايضاح مدلول هذا التكييف اذا استرجعنا الى الازمان المعالجة التقليدية للمشغولات الداخلية عندما كان مجال المحاسبة محصورا على مستوى الوحدة الاقتصادية ، اذ كانت هذه المشغولات تعالج بجعل الاصول المعنية مدينة وحسابات الاستخدامات دائنة ، أى برسمة هذه الاستخدامات ، وبعبارة اخرى لا تعتبر هذه المشغولات كعنصر من عناصر إيرادات النشاط الجارى لان هذه الإيرادات تنحصر فنيا فى الإيراد المحقق من بيع الانتاج المعد لهذا الغرض .

ولكن هذه المعالجة تغيرت بالنظام المحاسبى نتيجة لهدف ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية لانه بالصعود الى المستوى القومى يصبح الانتاج هو الظاهرة التى تحكم تحقق الإيراد ، ومن ثم فلا مجال للتفرقة بين الانتاج بغرض الاستخدام الدائى والانتاج بغرض البيع .

٢ - عدم التفرقة بين مشغولات الاصول الثابتة وغيرها من الاصول : يرى البعض قصر استخدام حساب المشغولات الداخلية على مشغولات الاصول الثابتة ، الا اننا نؤيد الرأى القائل بعدم التفرقة بين مشغولات الاصول الثابتة وغيرها من الاصول مثل قاع الغيار ومواد التعبئة والتغليف ، ونسوق لتأييد هذا الرأى التدليل الاتى :

(أ) اتساق هذا الرأى مع تعريف النظام المحاسبى لهذه المشغولات ، اذ عرفت بانها «تتمثل فى انتاج الوحدة من الاصول لا بقصد البيع للغير وانما بقصد الاستخدام الذاتى» ، فهذا التعريف لا يقصر المشغولات على الاصول الثابتة .

(ب) اتساق هذا الرأى مع الحكمة من تكييف المشغولات الداخلية كحساب من حسابات الموارد ، فاذا كانت هذه الحكمة تقضى بعدم التفرقة بين الانتاج بغرض البيع والمشغولات بغرض الاستخدام الذاتى واعتبارهما كإيرادات نشاط جارى ، فمن باب أولى عدم التفرقة بين هذه المشغولات على أساس طبيعتها أى كونها اصول ثابتة أو مستلزمات سلعية .

٣ - تقويم المشغولات على أساس التكلفة : طبقا للنظام المحاسبى يتم تقويم المشغولات الداخلية على أساس تكلفة انتاجها من اجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ، ولعل اختيار النظام للتكلفة كأساس لتقويم المشغولات الداخلية يرجع الى الحجة القائلة بانه لا يجوز للوحدة الاقتصادية ان تربح من نفسها .

٤ - استبعاد المشغولات الداخلية من الحسابات الختامية التقليدية : تقتصر الحسابات الختامية التقليدية على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بغرض الاتجار ، ومن ثم يراعى عند تصوير حساب « الانتاج والتجارة » استبعاد المشغولات الداخلية من الجانب الدائن مقابل استبعاد تكلفة « مراكز العمليات الرأسمالية ح/٩ » من الجانب المدين (١) .

(١) انظر الفصل الثانى - الباب السادس .

## المعالجة المحاسبية للمشغولات :

تتم المعالجة المحاسبية للمشغولات خلال الفترة المحاسبية طبقا للاطار التالي :

١ - يمسك في قسم التكاليف دفتر استاذ مساعد المشغولات يضم حسابات او بطاقات لحصر تكلفة كل مشغولة من الاستخدامات المختلفة .

٢ - بالنسبة للحسابات المالية يتم تحميل تكاليف المشغولات على الاستخدامات المختلفة اى دون تفرقة بين الاستخدامات الخاصة بهذه المشغولات والاستخدامات الخاصة بالانتاج بفرض البيع .

٣ - بتحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة ثم على حسابات المشغولات في دفتر الاستاذ المساعد يمكن حصر تكلفة العمليات الراسمالية وتكلفة كل مشغولة داخلية .

٤ - عند اتمام كل مشغولة يخطر قسم التكاليف الحسابات المالية بتكلفة انتاجها . وطبقا لهذه الاخطارات يتم اثبات المشغولات الداخلية التامة تبعا لما يلى :

١) مشغولات الاصول الثابتة : اذا كانت المشغولات تمثل اصولا ثابتة يجب توسيط حساب تكوين سلعى ح/ ١٢١ ، بفرض ان هذه المشغولات تتمثل فى اثاث ومعدات مكاتب يتم الاثبات من واقع اخطارات ادارة التكاليف باذن التوجيه الاتى :

١٢١	من ح/ تكوين سلعى
١٢١٦	اثاث ومعدات مكاتب
٤١٥	الى ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

وعند البدء فى استخدام هذه المشغولات تضاف الى الاصول الثابتة ، ويقيد ذلك باذن التوجيه الاتى :

١٢٦	من ح/ اثاث ومعدات مكاتب
١٢١	الى ح/ تكوين سلعى
١٢١٦	اثاث ومعدات مكاتب

ب) مشغولات المستلزمات السلعية : اذا كانت المشغولات تمثل مستلزمات سلعية تثبت تكلفة هذه المشغولات من واقع اخطارات التكاليف وانون استلامها بتحميلها على حساب المخزن المختص ، بفرض ان هذه المشغولات تتمثل فى قطع غيار يتم الاثبات بمقتضى اذن التوجيه الاتى :

١٣١٣	من ح/ مخزن قطع الغيار والمهمات
٤١٥	الى ح/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

وعند صرف هذه المشغولات من المخازن لا يخرج الامر عن صرف مستلزمات  
سلعية من المخازن وتعالج كما سبق بيانه .

وفي نهاية السنة يقلل حساب المشغولات ، كحساب من حسابات الموارد ، في  
حساب العمليات الجارية بالقيد الاتي :

٤١٥	من د/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٢٨١	الى د/العمليات الجارية

ولايضاح ابعاد هذه المعالجة المحاسبية نفرض ان تكلفة المشغولات الداخلية  
التامة خلال السنة المالية ١١٨٠٠ جنيه ( ٢٠٠٠ اجور - ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية -  
١٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية ) ، وان هذه المشغولات  
تتدثل في ٩٠٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٢٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ،  
فتكون القيود المتعلقة بهذه المشغولات في الحسابات المالية وحساب « المشغولات  
الداخلية التامة بالتكلفة د/٤١٥ » وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية  
د/٩ » وتأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلي :

بيان	مساعد	له	منه
من د/تكوين سلعي (١) اثاث ومعدات مكاتب	٩٠٠٠		٩٠٠٠
من د/مخزن مواد تعبئة وتغليف			٢٨٠٠
الى د/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ( تكلفة المشغولات الداخلية التامة )		١١٨٠٠	
من د/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة الى د/العمليات الجارية ( اقفال حساب المشغولات الداخلية )		١١٨٠٠	١١٨٠٠

(١) هذا القيد يمثل اجمالي المشغولات على مدار السنة ، وفي الواقع العملي  
تقيد هذه المشغولات في تواريخ مختلفة بحسب تدفق اخطارات تكلفة هذه المشغولات  
من ادارة التكاليف .

### هـ/٤١٥ - مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

١١٨٠٠	الى هـ/العمليات الجارية	٩٠٠٠	من هـ/تكوين سلعى
		٢٨٠٠	من هـ/م . م . تعبئة وتغليف
١١٨٠٠		١١٨٠٠	

### هـ/٩ - مراقبة العمليات الراسمالية

تاريخ	بيان	٩٣١	٩٣٢	٩٣٣	٩٣٥	اجمالى
		٢٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠	٨٠٠	١١٨٠٠

### هـ/٢٨١ - العمليات الجارية

٢٠٠٠	اجور (١)	١١٨٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٨٠٠٠	مستلزمات سلعية		
١٠٠٠	مستلزمات خدمية		
٨٠٠	م . تحويلية جارية		

وعند تصوير حساب الانتاج والمتاجرة يستبعد من الجانب المدين تكلفة العمليات الراسمالية ( ١١٨٠٠ جنيه ) مقابل استبعاد المشغولات الداخلية من الجانب الدائن ، اتساقا مع طبيعة الحسابات الختامية التقليدية ومع عدم التأثير فى نتيجة العام نظرا لتقويم هذه المشغولات بالتكلفة .

### المشغولات غير التامة فى نهاية السنة :

لم يفرد النظام المحاسبى حسابا للمشغولات غير التامة ولم يبين كيفية معالجتها فى نهاية السنة المالية ، وفى هذا الصدد يوجد رأيان :

١ - اضافة المشغولات غير التامة الى القيمة الجردية لحساب انتاج غير تام هـ/١٢٢ ، ومن ثم تنعكس هذه المشغولات فى حساب العمليات الجارية ضمن حساب تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة هـ/٤١٤ .

(١) ان تكلفة المشغولات من الاجور وقدرها ٢٠٠٠ جنيه لا تظهر بشكل منفصل فى حساب العمليات الجارية بل من خلال رصيد حساب الاجور على مستوى الوحدة الاقتصادية ، ونفس القول ينطبق على تكلفة المشغولات من باقى الاستخدامات ، اثبتت قيم هذه الاستخدامات منفصلة لجرد ايضاح تأثير تكاليف المشغولات الداخلية على حساب العمليات الجارية .

٢ - استخدام حساب د مشغولات داخلية تامة بالتكلفة ح/٤١٥ ، لمعالجة المشغولات غير التامة .

ونرى اتباع الرأى الثانى لأن اتباع الرأى الأول يؤدي بالتبعية الى مشكلة اخرى وهى كيفية اظهار تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية بقدر تكلفة المشغولات غير التامة فى حساب الانتاج والمتاجرة ، اذفى الى ذلك أن اظهار هذه التكاليف باى شكل كان فى حساب الانتاج والمتاجرة لا يتسق مع طبيعة هذا الحساب ، كما أن ذلك يجافى روح النظام المحاسبى الذى يبدو اتجاهاه نحو استبعاد تكاليف مراكز العمليات الرأسمالية من حساب الانتاج والمتاجرة كما يستفاد من معالجة المشغولات غير التامة .

وباتباع الرأى الثانى تعالج المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية طبقا للآطار الآتى :

١ - من واقع اخطارات ادارة التكاليف الخاصة بتكلفة المشغولات غير التامة فى نهاية الفترة المحاسبية يتم تسوية حساب هذه المشغولات بجعله دائئا ، مع جعل حساب تكوين سلعى ( فى حالة كون المشغولات تمثل اصول ثابتة ) او حساب مخزون انتاج غير تام (١) ( فى حالة كون المشغولات مستلزمات سلعية ) ، وطبقا لذلك تتم معالجة المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية بقيد التسوية الآتى :

١٢١	من ح/تكوين سلعى
١٢٢	من ح/مخزون انتاج غير تام
٤١٥	الى ح/مشغولات تامة بالتكلفة

وبذلك يتعامل رصيد حساب المشغولات مع رصيد حساب مراقبة العمليات الرأسمالية الامر الذى يمكن من استبعادهما معا عند تصوير حساب الانتاج والمتاجرة

٢ - فى بداية السنة المالية التالية يثبت قيد التسوية العكسى الآتى :

٤١٥	من ح/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
١٢١	الى ح/تكوين سلعى
١٢٢	الى ح/مخزون انتاج غير تام

واذا دققنا فى النتائج المترتبة على هذا القيد نلاحظ ما يلى :

(١) جعل حساب المشغولات مدينا بتكلفة المشغولات غير التامة اول السنة ، وهذا منطقى اذ أن هذا الحساب سيجعل دائئا باجمالى تكلفة هذه المشغولات (أى فى كل من السنة الماضية والحالية) وذلك عند اتمامها خلال السنة الحالية ، وبذلك يعكس رصيد هذا الحساب تكلفة الجهد المبذول فى هذه المشغولات خلال السنة .

(١) استخدم حساب مخزون انتاج غير تام لاثبات المشغولات غير التامة فى نهاية السنة المالية ، اذ لا يمكن استخدام حساب معين من حسابات مخازن المستلزمات السلعية لأنها تظهر حركة هذه المستلزمات بالمخازن . وهذه المعالجة تتسق مع رأى اللجنة الفنية الدائمة لتفسير النظام .



ب) تخفيض رصيد حساب الكووين السلعي بتكلفة المشغولات غير التامة أول السنة ، لأن هذا الحساب سيجعل مدينا بأجمالي بخلفه هذه المشغولات عند اتمامها خلال اسنه الحالية .

ج) تخفيض رصيد مخزون الانتاج غير التام بتكلفة المشغولات غير التامة أول السنة ، وهذا يؤدي الى نفيه هذا الحساب من هذه المشغولات بحيث يصبح رصيده ممثلا لتكلفة هذا المخزون بمعناه المتعارف عليه .

هذا ويلاحظ انه عند اتمام المشغولات خلال السنة المالية ستقيد طبقا للاسلوب المعروف بجعل حساب مخزن معين من مخازن المستلزمات السلعية مدينا .

٢ - طبقا لما هو متبع عند تحليل بنود الاستخدامات خلال السنة المالية على حسابات المراقبة يتم تحميل تكاليف العمليات الرأس مالية على حساب « مراقبة العمليات الرأس مالية » ، ومن الناحية العامة يمثل رصيد هذا الحساب في نهاية السنة تكلفة اتمام مشغولات وتكلفة مشغولات جديدة سواء تمت خلال السنة أو ظلت غير تامة حتى نهايتها ، وبعبارة أخرى يكون رصيد هذا الحساب معادلا لتكلفة المشغولات التامة خلال السنة ناقصا تكلفة المشغولات غير التامة أول السنة مضافا الى ذلك تكلفة المشغولات التامة آخر السنة .

٤ - تقيد اجمالي تكلفة المشغولات التامة خلال السنة كما هو معروف بجعل حساب المشغولات الداخلية التامة دائما ، ويستوى في ذلك المشغولات التي كانت غير تامة في بداية السنة أو المشغولات الجديدة .

٥ - في نهاية السنة المالية تثبت تكلفة المشغولات غير التامة بقيد التسوية السابق بيانه .

ولايضاح ابعاد هذه المعالجة المحاسبية نفرض البيانات الآتية الخاصة بالمشغولات الداخلية خلال سنة مالية معينة :

١ - تكلفة المشغولات غير التامة في ٧/١ تبلغ ١٢٠٠ جنيه ( ٢٠٠ أجور - ٧٨٠ مستلزمات سلعية - ١٢٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ مصروفات تحويلية جارية ) ، وتمثل هذه المشغولات في ٩٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٣٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف .

٢ - تكلفة المشغولات التامة خلال السنة ١١٨٠٠ جنيه ( ٢٠٠٠ أجور - ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية - ١٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٨٠٠ مصروفات تحويلية جارية ) ، وتمثل هذه المشغولات في ٩٠٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب ، ٢٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف .

٣ - تكلفة المشغولات غير التامة في ٦/٣٠ تبلغ ٢٠٠٠ جنيه ( ٣٠٠ أجور - ١٣٢٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١٨٠ مصروفات تحويلية جارية ) ، وتمثل هذه المشغولات في ١٢٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب و ٨٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف .

فيكون القيود المتعلقة بهذه المشغولات خلال السنة في الحسابات المالية و حساب المشغولات الداخلية التامة بالتكلفة « وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » وتأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية كما يلي :

تاريخ	بيــــــــــــان	مساعد	له	منه
٧/١	من ح/م . داخلية تامة بالتكلفة الى ح/ تكوين سلمي اثاث ومعدات مكاتب  الى ح/ مخزون انتاج غير تام ( تكلفة المشغولات غير التامة اول السنة )	٩٠٠	٩٠٠ ٢٠٠	١٢٠٠
اثناء السنة	من ح/ تكوين سلمي اثاث ومعدات مكاتب  من ح/ مخزن م . تعبئة وتغليف الى ح/م . داخلية تامة بالتكلفة ( تكلفة المشغولات التامة اثناء السنة )	٩٠٠٠	١١٨٠٠	٩٠٠٠ ٢٨٠٠
٦/٣٠	من ح/ تكوين سلمي اثاث ومعدات مكاتب من ح/ مخزون انتاج غير تام الى ح/م . داخلية تامة بالتكلفة ( تكلفة المشغولات غير التامة اخر السنة )	١٢٠٠	٢٠٠٠	١٢٠٠ ٨٠٠
٦/٣٠	من ح/م . داخلية تامة بالتكلفة الى ح/ العمليات الجارية ( اقفال حساب المشغولات الداخلية )		١٢٦٠٠	١٢٦٠٠

### هـ/٤١٥ - مشغولات داخلية تامة بالتكلفة

٩٠٠	الى هـ/تكوين سلمى	٧/١	٩٠٠٠	من هـ/تكوين سلمى	اثناء
٣٠٠	الى هـ/م ٠١٠ غير تام	٧/١	٢٨٠٠	من هـ/م ٠٣٠ وتقليف	السنة
١٢٦٠٠	الى هـ/العمليات الجارية	٦/٣٠	١٢٠٠	من هـ/تكوين سلمى	٦/٣٠
			٨٠٠	من هـ/م ٠١٠ غير تام	٦/٣٠
١٣٨٠٠			١٣٨٠٠		

### هـ/٩ - مراقبة العمليات الراسمالية

التاريخ	بيان	٩٣١	٩٣٢	٩٣٣	٩٣٥	اجمالى
		٢١٠٠	٨٥٤٠	١٠٨٠	٨٨٠	١٢٦٠٠

### هـ/٢٨١ - العمليات الجارية

٢١٠٠	اجور	١٢٦٠٠	مشغولات داخلية تامة بالتكلفة
٨٥٤٠	مستلزمات سلمية		
١٠٨٠	مستلزمات خدمية		
٨٨٠	م ٠ تحويلية جارية		

ويلاحظ ان تكلفة العمليات الراسمالية ، كما سبق ان بينا ، تعادل تكلفة المشغولات التامة خلال السنة ناقصا تكلفة المشغولات غير التامة اول السنة مضافا الى ذلك تكلفة المشغولات غير التامة آخر السنة ، فمثلا تكلفة العمليات من الاجور تعادل ٢٠٠٠ - ٢٠٠ + ٣٠٠ جنيه .



## المبحث الخامس

### ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة

اولا - حساب ٤١٦ - ايرادات تشغيل للغير :

يقيد في هذا الحساب الايرادات التي تتقاضاها الوحدة عن تشغيل لحساب الغير وذلك على مواد او منتجات لا تملكها الوحدة .

ثانيا - هـ/٤١٧ - خدمات مباعة :

وتتمثل في الايرادات التي تحققت للوحدة من مباشرة النشاط الخدمي مثل نشاط الفنادق ودور العرض والمسارح والنقل العام .

المعالجة المحاسبية :

يتم توسط حساب العملاء ( بحسب القطاعات ) بالنسبة لكل من ايرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة ، اذ ان حساب العملاء يتم توسطه بخصوص مبيعات النشاط الجاري سواء كان في شكل سلع او خدمات .

فاذا فرضنا ان الوحدة قامت باجراء عمليات تشغيلية لحساب احدى شركات القطاع العام يقيد استحقاق الايراد باذن التوجيه الاتي :

١٦١١٢	من هـ/عملاء قطاع عام اعمال
x x	شركة ...
٤١٦	الى هـ/ايرادات تشغيل للغير

ويقيد تحصيل هذا الايراد بجعل حساب بنك تمويل النشاط الجاري مدينا ، وحساب عملاء دائنا .

ويقيد الايراد اليومي لدور العرض او المسارح او هيئة النقل العام باذن التوجيه الاتي :

١٦١٢١	من هـ/عملاء قطاع خاص عائلي
x x	عملاء قطاع خاص عائلي - نقدا
٤١٧	الى هـ/خدمات مباعة

ويقيد ايداع هذا الايراد بالبنك بجعل حساب بنك تمويل النشاط الجارى مدينا وحساب عملاء دائنا .

واذا كان حساب الخدمات المباعة مخصص اصلا للوحدات التى تباشر النشاط الخدمى فان وحدات النشاط الانتاجى قد تباشر بعض النشاط الخدمى ، كما هو الحال اذا قامت الوحدة بنقل مبيعاتها للعملاء بواسطة سياراتها مقابل اجور متفق عليها ، فاذا فرضنا ان الوحدة الاقتصادية باعت بالاجل لشركة قطاع عام انتاج تام بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تسليم مخازن الوحدة الاقتصادية ، وتم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٥٠ جنيه ، فان ذلك يقيد بانن التوجيه الاتى :

منه	له	مساعد	يسبان
٥٠٥٠		٥٠٥٠	من ح/عملاء ق.ع. اعمال شركة ...
	٥٠٠٠	٥٠٠٠	الى ح/صافى مبيعات انتاج تام اجمالى مبيعات
	٥٠		الى ح/خدمات مباعة

اضف الى ذلك ان الخدمات المباعة قد تتمثل فى خدمة نشاط معين بالوحدة الاقتصادية لنشاط آخر ، كما هو الحال فى استخدام سيارات الوحدة فى نقل مشترياتها من المستلزمات السلعية او البضائع او نقل مبيعاتها من الانتاج التام او البضائع ، وفى هذه الحالات لا يكون هناك محل لاستخدام حساب العملاء ، وقد بينا فيما سبق المعالجة المحاسبية لهذه الحالات .



## المبحث السادس

### البضائع بفرض البيع

تعريف وتقويم البضائع بفرض البيع :

تتمثل هذه البضائع فى السلع التى تشتريها الوحدة الاقتصادية بفرض بيعها بالحالة التى اشترت بها دون اجراء عمليات صناعية عليها ، فهذه البضائع تتعلق بالوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا تجاريا .

وتقوم البضائع بفرض البيع في ختام السنة المالية بتكلفتها حتى مخازن الوحدة الاقتصادية ، وإذا كانت هذه التكلفة تزيد عن قيمة البضائع بأسعار البيع يكون مخصص بالفرق يطلق عليه « مخصص هبوط أسعار البضائع » ، كأحد حسابات مخصصات أخرى ، ، ويعالج هذا المخصص كما سبق أن بينا بالنسبة لمخصص هبوط أسعار الانتاج التام .

#### تبويب حساب بضائع بفرض البيع :

نظرا لعدم كفاية الأرقام المخصصة بالدليل لحسابات إيرادات النشاط الجارى على مستوى ثلاث أرقام استخدم الدليل اصطلاح « بضائع بفرض البيع هـ/ ٤١٨ » ، ليشمل حسابات الموارد الخاصة بهذه البضائع وهي صافى المبيعات وتغير مخزون البضائع بالتكلفة وفرق تقويم التغير في مخزون البضائع ، فهذا الحساب يتم تبويبه في الدليل الى حسابات فرعية وجزئية كما يلى :

صافى مبيعات صنف/قسم	٤١٨١	
اجمالى مبيعات صنف/قسم - دائن	٤١٨١١	
مردودات داخله صنف/قسم - مدين	٤١٨١٢	
مرتجعات مبيعات صنف/قسم - مدين	٤١٨١٣	
خصم مسموح به صنف/قسم - مدين	٤١٨١٤	
نقل مبيعات بضائع صنف/قسم - مدين	٤١٨١٥	
هدايا وعينات صنف/قسم - مدين	٤١٨١٦	
تغير مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة	٤١٨٢	
فرق تقويم التغير في مخزون بضائع بفرض البيع	٤١٨٣	

من هذا التبويب يتضح ان حساب « البضائع بفرض البيع » ، في الوحدات الاقتصادية التى تباشر نشاطا تجاريا يقابل « الانتاج التام بسعر البيع » ، الخاص بالوحدات التى تقوم بنشاط صناعى ، كما يتضح ان حساب « بضائع بفرض البيع » ، يعادل « المشتريات بفرض البيع » ، مقومة بأسعار البيع ، وهذا يفسر ظهور انتاج النشاط التجارى في قائمة الانتاج والقيمة المضافة طبقا للعلاقة الآتية :

#### انتاج النشاط التجارى

#### البضائع بفرض البيع - المشتريات بفرض البيع

#### القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية :

يسرى على مكونات البضائع بفرض البيع القواعد الخاصة بحسابات « صافى مبيعات الانتاج التام » ، و « مخزون الانتاج التام بالتكلفة » ، و « فوق تقويم التغير

في مخزون الانتاج القائم ، (١) ، ومن ثم فان المعالجة المحاسبية لهذه الحسابات تنطبق بالنسبة لمكونات البضائع بفرض البيع .



## المبحث السابع

### مخلفات الانتاج

اضيف هذا الحساب ضمن تعديلات مارس ١٩٦٨ كحساب من حسابات الموارد ، ويجعل دائئا بالقيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجي .

#### القواعد الخاصة بمخلفات الانتاج :

١ - تكيف مخلفات الانتاج كحساب من حسابات الموارد : طبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ يتم تكيف مخلفات الانتاج كبنء من بنوء ايرادات النشاط الجارى ، ويمكن ايضاح مدلول هذه المعالجة اذا استرجعنا الى الازمان المعالجة التقليدية لهذه المخلفات ، ان كانت تعالج باحدى طريقتين . طبقا للطريقة الاولى تعتبر المحصلات من بيع هذه المخلفات ايرادا اضافيا للوحدة الاقتصادية ، وطبقا للطريقة الثانية تعالج صافى القيمة البيعية للمخلفات وقت نشأتها كتسوية اى تخفيض لتكلفة المنتج الرئيسى .

ولكن هذه المعالجة تغيرت طبقا لتعديلات مارس ١٩٦٨ ، ان اضيف للدليل المحاسبى حساب « مخلفات انتاج ح/٤١٩ » لى يجعل دائئا بالقيمة التقديرية لهذه المخلفات وقت نشأتها اى انتاجها ، ولعل الحكمة من ذلك هى اعتبار هذه المخلفات من مكونات الانتاج على المستوى القومى .

٢ - تقويم مخلفات الانتاج : يتم تقويم هذه المخلفات على اساس صافى قيمتها البيعية فى ضوء متوسط اسعار بيعها فى العام السابق .

#### المعالجة المحاسبية لمخلفات الانتاج :

يثبت ايداع هذه المخلفات بالمخزن على اساس قيمتها التقديرية بالقيد الاتى :

١٣١٥	من ح/مخزن المخلفات
٤١٩	الى ح/مخلفات انتاج
وفى نهاية العام يقل هذا الحساب فى حساب العمليات الجارية كما يلى :	

٤١٩	من ح/مخلفات انتاج
٢٨١	الى ح/العمليات الجارية

(١) انظر الثلاث مباحث الاولى من هذا الفصل .

# الفصل الثاني

## الإعانات وإيرادات الأوراق المالية

### أولا - الإعانات

يتمثل هذا الحساب أصلا في الإعانات الاقتصادية التي تمنحها الدولة لبعض الوحدات لمساعدتها في مزاولة نشاطها الانتاجي أو لتمكينها من المنافسة الأجنبية ، كما تشمل الضرائب والرسوم السلعية التي تستردها الوحدة تطبيقا لقانون « الدروباك » .

#### القواعد الخاصة بالإعانات :

- ١ - التفرقة بين « إعانات انتاج ح/ ٤٢١ » و « إعانات تصدير ح/ ٤٢٢ » .
- ٢ - تعتبر الإعانات في حكم إيرادات النشاط الجاري اذ أنها تمكن الوحدة من مزاولة نشاطها الانتاجي أو تمكينها من بيع منتجاتها في الاسواق الخارجية بأسعار مناسبة ، وطبقا لذلك تظهر الإعانات في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية التي يتمثل رصيدها في « فائض العمليات الجارية » .
- ٣ - لأغراض الموازنة النقدية يلزم توسيط حساب إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - إعانات مستحقة ح/ ١٧٢١ » .

#### المعالجة المحاسبية للإعانات :

طبقا للقواعد السابقة تكون المعالجة المحاسبية لاستحقاق الإعانات وتحصيلها كما يلي :

#### ١ - استحقاق الإعانة :

١٧٢	من ح/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة إعانات مستحقة
١٧٣١	
٤٢١	الى ح/ إعانات انتاج
٤٢٢	الى ح/ إعانات تصدير

#### ٢ - تحصيل الإعانة :

١٨٢١	من ح/ بنك تمويل النشاط الجاري
١٧٢	الى ح/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة إعانات مستحقة
١٧٣١	



## ثانيا - إيرادات الاوراق المالية

يقمّل هذا البند من الايرادات فيما تحصل عليه الوحدة نتيجة مساهمتها في رأس مال الوحدات الاخرى وكذلك فوائد السندات الحكومية المشتراة طبقا لاحكام القانون .

### الآواع الخاصة بايرادات الاوراق المالية :

١ - توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ايرادات اوراق مالية مستحقة ح/ ١٧٣٢ ، وذلك لغراض الموازنة النقدية .

٢ - ادراج ايرادات الاوراق المالية بالقيمة الاجمالية مع تقييد خيرية القيم المنقولة المحجوزة عند المنبع على حساب « ضرائب دخلية ح/ ٣٦٩ ، .

### المعالجة المحاسبية لايرادات الاوراق المالية :

بفرض استحقاق ايرادات اوراق مالية خاضعة لخيرية القيم المنقولة يقيد ذلك باذن التوجيه الاتي :

١٧٣	من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٢	ايرادات اوراق مالية مستحقة
٣٦٩	من ح/ ضرائب دخلية
٤٣	الى ح/ ايرادات اوراق مالية

واذا كانت ايرادات الاوراق غير خاضعة للخيرية يقيد استحقاق هذه الايرادات باذن التوجيه الاتي :

١٧٣	من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٢	ايرادات اوراق مالية مستحقة
٤٣	الى ح/ ايرادات اوراق مالية

ويقيد التحصيل كما هو معروف بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ايرادات اوراق مالية مستحقة » دائنا .



## الفصل الثالث

# الإيرادات التحويلية

### تبويب الإيرادات التحويلية :

تشمل الإيرادات التحويلية مجموعة من الإيرادات العرضية غير المرتبطة بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية ، ويتمثل هذا الحساب فى مجموعة الحسابات المساعدة الآتية :

رقم الدليل	الحساب المساعد	رقم الدليل	الحساب المساعد
٤٤١	فوائد دائنة	٤٤٥	تعويضات وغرامات
٤٤٢	ايجارات دائنة	٤٤٦	ايرادات متنوعة
٤٤٣	أرباح رأسمالية	٤٤٧	فرق الايجار المحسوب
٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة	٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة

وينظر فاجصة لهذه الحسابات نلاحظ انها غير متجانسة لا تجمعها الا صفة عدم الارتباط او الارتباط غير المباشر بالنشاط الجارى للوحدة الاقتصادية . وباستبعاد حسابى « فرق الايجار المحسوب » و « فرق الفوائد المحسوبة » لسابق شرحها توضح المعالجة المحاسبية لباقى حسابات « الإيرادات التحويلية » فى المباحث الآتية :

**المبحث الأول :** الفوائد الدائنة والايجارات الدائنة  
وايرادات السنوات السابقة  
والتعويضات والغرامات

**المبحث الثانى :** الأرباح الرأسمالية

**المبحث الثالث :** الايرادات المتنوعة



## المبحث الأول

### الفوائد الدائنة والايجارات الدائنة وايرادات السنوات السابقة والتعويضات والغرامات

يجب بالنسبة لهذه الحسابات توسيط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ح/ ١٧٢ » ، مع التحليل الى حساباته طبقا للبيان الآتي :

الموارد	الحساب الوسيط
فوائد دائنة ح/ ٤٤١ ايجارات دائنة ح/ ٤٤٢ ايرادات سنوات سابقة ح/ ٤٤٤ تعويضات وغرامات ح/ ٤٤٥	فوائد دائنة مستحقة ح/ ١٧٢٣ ايجارات دائنة مستحقة ح/ ١٧٢٤ ايرادات سنوات سابقة مستحقة ح/ ١٧٢٧ تعويضات وغرامات مستحقة ح/ ١٧٢٥

اولا - حساب ٤٤١ - فوائد دائنة :

تتضمن الفوائد المستحقة للوحدة الاقتصادية على الاقتراض والبنوك والحسابات الجارية للعملاء .

واذا كانت هذه الفوائد تخضع للضريبة تثبت بالقيمة الاجمالية مع تقييد الضريبة على فوائد الديون المحجوزة عند المنبع على حساب « ضرائب دخلية ح/ ٣٦٩ » ، (١) .

ثانيا - حساب ٤٤٢ - ايجارات دائنة :

تتضمن المبالغ المستحقة على الغير نظير انتفاعهم ببعض الاصول الثابتة المملوكة للوحدة الاقتصادية والغير مستخدمة في عمليات الانتاج سواء كانت هذه الاصول عقارات او اصول ثابتة اخرى .

ثالثا - حساب ٤٤٤ - ايرادات سنوات سابقة :

قد تقبض الوحدة خلال السنة ايرادات تخص سنة او سنوات سابقة ولم يسبق حسابها كاييرادات مستحقة في السنوات المذكورة . في هذه الحالة ليس امامنا مفر من ادراجها ضمن ايرادات السنة الحالية تحت حساب « ايرادات سنوات سابقة » ،

(١) لبيان كيفية تطبيق ذلك محاسبيا يراجع معالجة الضرائب الدخلية كبنود من بنود التحويلات الجارية التخصيصية .

وكمثال نفرض ان الوحدة الاقتصادية حصلت بشيك ٢٠٠ جنيه فوائد عن اقراض طريل الاجل ، وهذه الفوائد تخص السنة الماضية ، وبالفحص تبين ان هذه الفوائد لم تحسب كايراد مستحق لتلك السنة ، فيعالج استحقاق وتحصيل هذه الفوائد كما يلي :

بيسان	مساعد	له	منه
من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات سنوات سابقة مستحقة الى ح/ ايرادات سنوات سابقة (الفوائد المستحقة السنة الماضية عن اقراض ٠٠٠)	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠
من ح/ بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة ايرادات سنوات سابقة مستحقة ( تحصيل الفوائد المستحقة بشيك رقم ٠٠٠ )	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠

ويلاحظ انه اذا كانت هذه الفوائد قد حسبت كايراد مستحق للسنة الماضية فان الامر لا يعدو ان يكون تحصيل حق من حقوق الوحدة الاقتصادية ، ويقيد ذلك كما يلي :

بيسان	مساعد	له	منه
من ح/ بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة فوائد دائنة مستحقة	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠

هذا وقد تتمثل ايرادات السنوات السابقة فى تسوية المخصصات بالتخفيض او الالفاء كما هو الحال بالنسبة لمخصص « هبوط أسعار الانتاج التام » ، كما قد يحدث ذلك بالنسبة لمخصص الاهلاك اذا تبين فى السنة الحالية خطأ فى تطبيق قواعد الاهلاك فى السنة الماضية مما ترتب عليه حساب اقساط تلك السنة بالزيادة ، فيتم تصحيح ذلك بتخفيض مخصص الاهلاك بمقدار هذه الزيادة بقيد التسوية الاتية :

٢٣١	من ح/مخصص اهلاك ( مع التحليل حسب نوع الأصول )
٤٤٤	الى ح/ ايرادات سنوات سابقة

ويلاحظ في هذه الحالات انه لا محل لتوسيط حساب ايرادات جارية وتخصيصية لأن الامر لا يعدو أن يكون تسويات محاسبية .

رابعاً - حساب ٤٤٥ - تعويضات وغرامات :

يقيد في هذا الحساب صافي ما قد يستحق للوحدة من تعويضات وغرامات من الغير .

فاذا فرضنا انه استحق للوحدة الاقتصادية تعويضات تم تحصيلها بشيك يثبت قيد الاستحقاق باذن التوجيه الآتي :

١٧٣	من ح/ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٥	تعويضات وغرامات مستحقة
٤٤٥	الى ح/تعويضات وغرامات

ويقيد التحصيل ، كما هو معروف ، بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدبنا وحساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة » دائناً .



## المبحث الثانى

### الأرباح الرأسمالية

تعريف الأرباح الرأسمالية :

هى الأرباح الناتجة عن البيع العرضى لأصل من الأصول الثابتة بأكثر من قيمتها الدفترية ( التكلفة - مخصص الاهلاك ) ، أو الناتجة عن بيع الاستثمارات المالية بأكثر من تكلفتها ، أخذاً فى الحسبان مخصص هبوط الأسعار الخاص بالاستثمارات المالية المباعة أن وجد .

المعالجة المحاسبية للأرباح الرأسمالية :

يخضع بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية لقاعدة أساسية وهى توسيط حساب « مدينون مختلفون ح/ ١٧١ » مع التبريد بحسب الأصول .

وقد سبق شرح المعالجة المحاسبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أصل من الأصول الثابتة ، ونكتنى هنا بشرح معالجة هذه الأرباح في حالة بيع الاستثمارات المالية .

وكمثال لهذه المعالجة نفرض أن الوحدة الاقتصادية باعت استثمارات في أوراق مالية محلية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة هذه الاستثمارات ٥٢٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار الخاص بهذه الاستثمارات ٢٠٠ جنيه ، فتقيد هذه العملية كما باذن التوجيه الآتى :

بيسان	مساعدة	له	منه
من د/مدينون مختلفون			٥٠٠٠
مدينو بيع أوراق مالية محلية	٥٠٠٠		
من د/مخصصات أخرى - مخصص رأسمالية			٢٠٠
الى د/استثمارات فى رأسمالية محلية		٥٢٠٠	
الى د/أرباح رأسمالية		١٠٠	

ويقيد تحصيل ثمن البيع بجعل حساب « بنك تمويل النشاط الجارى » مدينا وحساب « مدينون مختلفون » دائنا .

وبفرض عدم وجود مخصص الاوراق المالية فاننا نكون بصدد حدوث خسائر رأسمالية .

هذا ونشير الى أن اللائحة التنفيذية لقانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام قد اتخذت موقفا معينا من الأرباح الرأسمالية ، ونؤجل ليضاح ذلك لحين التعرض لموضوع توزيع الفائض .



## المبحث الثالث

### الاييرادات المتنوعة

تبويب الايرادات المتنوعة :

الاييرادات المتنوعة تشمل ايرادات غير متجانسة بعضها يؤثر فى الموازنة النقدية والبعض الآخر لا يعدو أن يكون تسويات غير نقدية . وينقسم الى الحسابات الفرعية الآتية :

أرباح بيع مستلزمات	٤٤٦٤	أرباح بيع مخلفات	٤٤٦١
سلعية بخلاف المخلفات		خصم مكتسب	٤٤٦٢
عمولات	٤٤٦٥	ديون سبق أعدامها	٤٤٦٣

ونظرا لاختلاف طبيعة هذه الإيرادات نبين المعالجة المحاسبية لها بترتيب معين في الفروع التالية .

## الفرع الأول

### أرباح بيع مخلفات

قد تقوم الوحدة الاقتصادية ببيع ما يتجمع لديها من مخلفات ، الأمر الذي يترتب عليه ربح ( أو خسارة ) يعادل الفرق بين ثمن بيع هذه المخلفات وقيمتها الدفترية أي القيمة التي صدرت بها عند ايداعها بالمخزن . وقبل أن نبين المعالجة المحاسبية لذلك، يستحسن أولا تجميع الحسابات الخاصة بالمخلفات بالدليل مع بيان طبيعة كل منها .

### الحسابات الخاصة بالمخلفات بالدليل :

١ - هـ/١٣١٥ - مخزن المخلفات : كما سبق أن بينا يظهر هذا الحساب حركة المخلفات ، وقد تكون هذه المخلفات من النشاط الانتاجي أو من المشتريات ، ويتم اثبات حركة هذا المخزن على أساس القيمة التقديرية لهذه المخلفات عند ايداعها بالمخزن .

وكحساب من حسابات الأصول يمثل رصيد هذا الحساب في تاريخ معين القيمة التقديرية للمخلفات الموجودة بالمخزن في ذلك التاريخ .

٢ - هـ/٣٢٥ - مستلزمات سلعية - مخلفات : قد يتم التصرف في المخلفات بإعادة استخدامها في نشاط الوحدة الاقتصادية ، وفي هذه الحالة تحمل على حساب " مستلزمات سلعية - مخلفات " (١) .

وكحساب من حسابات الاستخدامات يمثل رصيد هذا الحساب في تاريخ معين مجموع القيم التقديرية للمخلفات المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ .

٣ - هـ/٤١٩ - مخلفات انتاج : يجعل هذا الحساب دائما بالقيم التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجي فقط وقت ايداعها بالمخزن (٢) .

وكحساب من حسابات الموارد يمثل رصيد هذا الحساب في تاريخ معين مجموع القيم التقديرية لمخلفات الانتاج من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ .

(١) انظر الفصل الثاني - الباب الرابع .

(٢) انظر المبحث السابع - الفصل الاول - الباب الخامس .

٤ - هـ/٤٤٦١ - أرباح بيع مخلفات : يجعل هذا الحساب دائناً بأرباح بيع المخلفات سواء كانت مخلفات انتاج أو مشتريات ، وينشأ الربح اذا كان ثمن البيع اعلى من القيمة الدفترية للمخلفات المباعة .

وكحساب من حسابات الموارد يمثل رصيد هذا الحساب في تاريخ معين مجموع ارباح بيع المخلفات من بداية السنة المالية حتى ذلك التاريخ .

وقد تعرضنا فيما سبق لشرح القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية للحسابات الثلاث الاولى ، ونورد فيما يلي القواعد الخاصة والمعالجة المحاسبية للحساب الرابع .

### القواعد الخاصة بالحساب :

١- توسيط حساب من حسابات الحقوق : حساب « ارباح بيع مخلفات » ، بند من بنود الإيرادات المتنوعة ، لذلك فان الحساب الذى يتم توسيطه عند بيع المخلفات هو حساب « إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - إيرادات متنوعة مستحقة » ، وذلك طبقاً لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى .

وقد صدر بهذا الخصوص توصية من اللجنة الفنية الدائمة بتوسيط حساب « عملاء » ، وهو نفس الحساب الذى يستخدم بالنسبة لمبيعات النشاط الجارى ، ونحن نؤيد هذه التوصية مع قصرها على مبيعات مخلفات الانتاج ، فتوسيط حساب العملاء بالنسبة لهذه المخلفات يستقيم علمياً للمبررات الآتية :

١ ( نشأة مخلفات الانتاج امر حتمى ومتلازم مع طبيعة النشاط الانتاجى ، لذلك يفضل معالجة مبيعات هذه المخلفات كمبيعات نشاط جارى .

ب) استخدام حساب العملاء بالنسبة لبيع مخلفات الانتاج يستقيم مع المعالجة المحاسبية لايداع هذه المخلفات بالمخزن ، اذ تقيد لحساب « مخلفات انتاج » ، وهو من حسابات إيرادات النشاط الجارى ، ومن ثم يفضل معالجة بيع هذه المخلفات كمبيعات نشاط جارى .

• ولما كانت هذه المبررات غير متوافرة بالنسبة لمخلفات المشتريات . نرى استخدام الحساب الذى يستقيم مع خريطة الحسابات بالدليل وهو حساب « إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - إيرادات متنوعة مستحقة » بخصوص بيع مخلفات المشتريات .

٢ - معالجة الخسائر : لم يفرد بالدليل حساباً مقابلاً فى الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع المخلفات من خسائر ، ولمعالجة هذه الخسائر يوجد رأيان :

١ ( تجميل الخسائر على حساب « خسائر رأسمالية حـ / ٣٦٤ » ، وقد ينتقد هذا الراى على أساس أنه لا يتسق مع شرح النظام المحاسبى



لحساب خسائر رأسمالية ، الذى يقصر هذه الخسائر على ما ينتج من بيع الأصول الثابتة والأوراق المالية .

(ب) قيد الخسائر فى الجانب المدين من حساب « ارباح بيع مخلفات د / ٤٤٦١ » ، لكى تتقاص مع الأرباح الناتجة من بيع هذه المخلفات ، على أن يظهر رصيد هذا الحساب ( دائئا أو مدينا ) فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية ، وذلك لتوصيف حساب ارباح بيع مخلفات بالدليل كحساب من حسابات الموارد (١) .

### المعالجة المحاسبية لأرباح بيع المخلفات :

فى ضوء القواعد السابقة تتم المعالجة المحاسبية لبيع المخلفات ، وكمثال لبيع مخلفات الانتاج نفرض ان هذه الوحدة باعت بالاجل لاحدى شركات القطاع العام مخلفات انتاج بمبلغ ٨٠٠ جنيه وكانت قيمتها الدفترية ٧٠٠ جنيه فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيسان
٨٠٠		٨٠٠	من د / عملاء قطاع عام اعمال شركة ...
	٧٠٠		الى د / مخزن المخلفات
	١٠٠		الى د / إيرادات متنوعة
		١٠٠	ارباح بيع مخلفات

وبفرض ان ثمن البيع فى المثال السابق كان ٦٥٠ جنيه يكون اذن التوجيه كما يلى :

٦٥٠		٦٥٠	من د / عملاء قطاع عام اعمال شركة ...
٥٠		٥٠	من د / إيرادات متنوعة
		٥٠	ارباح بيع مخلفات
	٧٠٠		الى د / مخزن المخلفات

(١) اذا كان رصيد الحساب مدينا ( الخسائر اكبر من الأرباح ) ، فانه يظهر بالطرح فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية .

وكمثال لبيع مخلفات المشتريات نفرض ان الوحدة باعت بالاجل لحدى شركات القطاع العام مخلفات مشتريات بمبلغ ٦٠٠ جنيه وكانت قيمتها الدفترية ٥٥٠ جنيه ، فيكون اذن التوجيه كما يلي :

منه	له	مساعد	يسان
١٠٠			من ٥ / ايرادات ج . ت . مستحقة
		١٠٠	ايرادات متنوعة مستحقة
	٥٥٠		الى ٥ / مخزن المخلفات
	٥٠		الى ٥ / ايرادات متنوعة
		٥٠	ارباح بيع مخلفات

## الفرع الثاني

### ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات

تشتري المستلزمات السلعية ( بخلاف المخلفات ) بفرض استخدامها في النشاط الانتاجي ، ولكن قد يحدث كانشط عرضي أن تباع الوحدة الاقتصادية بعض هذه المستلزمات ، الامر الذي يترتب عليه ربح ( أو خسارة ) يعادل الفرق بين ثمن بيع هذه المستلزمات وتكلفتها .

وقد تم تعديل مسمى هذا الحساب من « ارباح بيع خامات » الى « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » ، بمقتضى قرار اللجنة الفنية الدائمة للنظام المحاسبى الموحد بتاريخ ١٩٨٤/٨/٢٦ . والحكمة من هذا التعديل هو تسمية الحساب بشكل يتصف بالشمول لى تثبت فيه نتيجة البيع العرضي لجميع انواع المستلزمات بخلاف المخلفات .

### القواعد الخاصة بالحساب :

١ - توسط حساب من حسابات الحقوق : حساب « ارباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » بند من بنود الايرادات المتنوعة ، لذلك فان الحساب الذى يتم توسطه عند بيع هذه المستلزمات هو حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ايرادات متنوعة مستحقة » ، وذلك طبقا لخريطة الحسابات بالدليل المحاسبى .

وقد صدر بهذا الخصوص توصية من اللجنة الفنية الدائمة بتوسيط حساب « مدينون مختلفون - مدينو بيع اصول ح / ١٧١١ » ، وهو نفس الحساب

الذى يستخدم عند البيع العرضى لعناصر الاصول الثابتة ، ونحن نؤيد هذه التوصية لان كلا من الاصول الثابتة والمستلزمات السلعية عوامل انتاج تشتريهم الوحدة الاقتصادية للاستخدام لا للبيع ، ومن ثم فانه من المنطقى استخدام حساب واحد عند البيع العرضى لكل من الاصول الثابتة وهذه المستلزمات .

٢ - نطاق استخدام الحساب : يثبت فى هذا الحساب نتيجة البيع العرضى لجميع انواع المستلزمات السلعية فيما عدا المخلفات ، اذ ان هذه المستلزمات تشترك فى خاصية واحدة وهى الشراء بفرض الاستخدام فى النشاط الانتاجى . اما نتيجة بيع المخلفات فتثبت فى الحساب المخصص لها (١) ، لأن هذه المخلفات بالتعريف تنشأ داخل الوحدة الاقتصادية .

٣ - معالجة الخسائر : لم يفرد بالدليل حسابا مقابلا فى الاستخدامات لاثبات ما قد يترتب على بيع المستلزمات السلعية بخلاف المخلفات من خسائر ، ولمعالجة هذه الخسائر يوجد رأيان :

( أ ) تحميل الخسائر على حساب « خسائر رأسمالية د / ٣٦٤ » ، وكما سبق القول قد ينتقد هذا الرأى على أساس عدم اتساقه مع شرح النظام المحاسبى لحساب خسائر رأسمالية .

( ب ) قيد الخسائر فى الجانب المدين من حساب « أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات د / ٤٤٦٤ » ، لكى تتقاص مع الأرباح الناتجة من بيع هذه المستلزمات ، مع اظهار رصيد الحساب ( دائئا أو مدينا ) فى جانب الموارد من حساب العمليات الجارية .

### المعالجة المحاسبية لأرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات :

فى ضوء القواعد السابقة تتم المعالجة المحاسبية لمبيعات المستلزمات السنية بخلاف المخلفات ، وكمثال نفرض أن الوحدة الاقتصادية باعت بالأجل مواد تعبئة وتغليف بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، وكانت تكلفة هذه المستلزمات ٨٠٠ جنيه ، فيكون اذن التوجيه كما يلى :

منه	له	مساعد	بيان
٩٠٠		٩٠٠	من ه / مدينون مختلفون مدينو بيع اصول
	٨٠٠		الى ه / مخزن مواد تعبئة وتغليف
	١٠٠		الى ه / ايرادات متنوعة
		١٠٠	١ . بيع م . سلعية بخلاف المخلفات

(١) انظر الفرع السابق من هذا البحث .

ويفرض ان ثمن البيع في المثال السابق كان ٧٥٠ جنيه يكون اذن التوجيه كما يلي :

٧٥٠		من هـ / مدينون مختلفون مدينو بيع اصول
٥٠	٧٥٠	من هـ / ايرادات متنوعة ١ . بيع م . سلمية بخلاف المقتضات
٨٠٠	٥٠	الى هـ / مخزن مواد تعبئة وتغليف

### الفرع الثالث

#### ديون سبق اعدامها وعمولات

يخضع حساب « ديون سبق اعدامها » وحساب « عمولات » لمعالجة محاسبية واحدة ، وهي توسط حساب « ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ايرادات متنوعة مستحقة حـ / ١٧٣٦ » .

اولا - حساب ٤٤٦٣ - ديون سبق اعدامها :

يتمثل ذلك فيما تحصله الوحدة خلال السنة من ديون سبق اعدامها في سنة او سنوات سابقة ، وتم معالجتها المحاسبية كما يلي :

#### ١ - اثبات الاستحقاق :

١٧٣	من هـ / ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٦	ايرادات متنوعة مستحقة
٤٤٦	الى هـ / ايرادات متنوعة
٤٤٦٣	ديون سبق اعدامها

#### ٢ - اثبات التحصيل :

١٨٢١	من هـ / بنك تمويل النشاط الجارى
١٧٣	الى هـ / ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٦	ايرادات متنوعة مستحقة

**ثانياً - حساب ٤٤٦٥ - عمولات :**

وتتمثل في العمولات التي تتقاضاها الوحدة بصفة عارضة ، ويتم معالجتها المحاسبية كما يلي :

**١ - اثبات الاستحقاق :**

١٧٣	من ح/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٦	إيرادات متنوعة مستحقة
٤٤٦	إلى ح/ إيرادات متنوعة
٤٤٦٥	عمولات

**٢ - اثبات التخصيل :**

١٨٢١	من ح/ بنك تمويل النشاط الجارى
١٧٣	إلى ح/ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة
١٧٣٦	إيرادات متنوعة مستحقة

وقد تتحقق هذه العمولات بالاستقطاع عند سداد انواع معينة من الالتزامات المستحقة للغير ، كما هو الحال في العمولات التي تستحق للشركة عند سداد بعض حسابات « ديون بمبالغ مستقطعة من العاملين » (١) ويلاحظ ان هذه العمولات ليس لها اثر على الموازنة النقدية ، اذ انها تحققت بسداد خصم معين بأقل من قيمته الدفترية ، ومن ثم تفتى الحاجة لتوسيط حساب من حسابات الحقوق .

(١) انظر صفحة ( ١٤٩ ) من هذا الكتاب .

## الفرع الرابع

### خصم مكتسب

يتمثل هذا الخصم عادة فيما تحصل عليه الوحدة من خصم مقابل تعجيل الدفع ، والرأى الراجع هو معالجة هذا الخصم طبقا للمعالجة التقليدية لانقضاء الحاجة لتوسيط حساب ، لانه لا يوجد اثر نقدي لهذا الخصم ومن ثم فلا اثر له على الموازنة النقدية ، اذ أن الايراد تحقق بسداد خصم معين بأقل من قيمته الدفترية .

فاذا فرضنا ان الوحدة سددت رصيد أحد موردي القطاع العام وقدره ٥٠٠ جنيه بشيك بمبلغ ٤٨٥ جنيه طبقا لشروط الدفع يكون اذن التوجيه كما يلي :

م.د	بيان	مساعد	له	منه
٢٦١١٢	من ح/موردين ق.ع. اعمال			٥٠٠
x x	شركة . . . .	٥٠٠		
١٨٢١	الى ح/بنك تمويل النشاط الجارى		٤٨٥	
٤٤٦	الى ح/ايرادات متنوعة		١٥	
٤٤٦٢	خصم مكتسب	١٥		

### المثال الاول :

فيما يلي بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يناير ١٩٧٨ ، والمطلوب القيود كما تظهر باذون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : بنعت تكلفة المشغولات الداخلية التامة طبقا لاختارات ادارة التكاليف ٤٢٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب والباقى قطع غيار ، وأودع الجميع بالمخازن .

ثانيا : قامت الشركة باجراء عمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية خاصة باحدى شركات القطاع العام ، وبلغت قيمة الفاتورة ٤٠٠٠ جنيه حصلت الشركة منها ١٨٠٠ جنيه يشيك .

ثالثا : باعف الشركة بالاجل ما يلى :

١ - انتاج تام لشركة قطاع خاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وباتفاق الطرفين تم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٦٠ جنيه .

٢ - انتاج تام لشركة قطاع عام بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشتري ، وقد تم نقل هذه المبيعات بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٩٠ جنيه .

رابعا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٢٠٠ جنيه ، وتم اضافة هذه المخلفات للمخزن .

بيــــــــان	مساعد	له	منه
من د/ تكوين سلعى اثاث ومعدات مكاتب	٣٠٠٠		٣٠٠٠
من د/ مخزن قطع الغيار والمهمات الى د/ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة (المشغولات التامة طبقا لاختبارات ادارة التكاليف)		٤٢٠٠	١٢٠٠
من د/ عملاء ق.خ اعمال شركة ...	٤٠٠٠		٤٠٠٠
الى د/ ايرادات تشغيل للغير ( فاتورة رقم ٠٠٠ )		٤٠٠٠	
من د/ بنك تمويل النشاط الجارى الى د/ عملاء ق.ع. اعمال شركة ...	١٨٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
( تحصيل دفعة من المستحق على شركة ... بشيك رقم ٠٠٠ )			

بيان	مساعد	له	منه
من ح/عملاء ق.ع. اعمال شركة ٠٠٠	٨٠٦٠		٨٠٦٠
الى ح/صافى مبيعات انتاج تام اجمالى مبيعات	٨٠٠٠	٨٠٠٠	
الى ح/خدمات مباعه ( بيع انتاج تام وتكاليف نقله بفاتورة رقم ٠٠٠ )		٦٠	
من ح/عملاء ق.ع. اعمال شركة ٠٠٠	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
الى ح/صافى مبيعات انتاج تام اجمالى مبيعات	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
( بيع انتاج تام بفاتورة رقم ٠٠٠ )			
من ح/صافى مبيعات انتاج تام نقل انتاج تام	٩٠		٩٠
الى ح/خدمات مباعه ( قيمة نقل انتاج تام بواسطة سيارات الشركة - فاتورة رقم ٠٠٠ )		٩٠	
من ح/مخزن المخلفات الى ح/مخلفات انتاج		٢٠٠	٢٠٠
( القيمة التقديرية لمخلفات الانتاج - اشعار اضافة رقم ٠٠٠ )			



## المثال الثانى :

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام ،  
والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

أولا : استحققت الايرادات الآتية وقبضت بشيكات :

- ١ - ٦٠٠ جنيه الفائدة السنوية عن اقراض للغير منها مبلغ ٥٥٠ جنيه يخص السنة الماضية ، ولم يحسب كإيراد مستحق لتلك السنة .
- ٢ - ١٢٠٠ جنيه اعانة تصدير .

ثانيا : باعت الشركة ما يلى :

- ١ - خامات رئيسية بمبلغ ٤٨٠ جنيه بالاجل لاحدى شركات القطاع العام ، علما بأن تكلفتها ٤٠٠ جنيه .
- ٢ - مخلفات انتاج بمبلغ ٣٠٠ جنيه بالاجل لاحدى شركات القطاع الخاص علما بأن قيمتها الدفترية ٢٦٠ .
- ٣ - أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ١٥٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك .
- ٤ - مخلفات مشتريات بمبلغ ١٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن هذه المخلفات سبق ايداعها بالمخزن بدون قيمة .
- ٥ - استثمارات فى أوراق مالية محلبة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن تكلفتها ١٠٤٠٠ جنيه ومخصص هبوط الاسعار الخاص بها ٦٠٠ جنيه .

ثالثا : دفعت الشركة ما يلى :

- ١ - رصيد احد موردي القطاع الخاص وقدره ٢٠٠٠ جنيه بشيك بعد خصم ٢٪ طبقا لشروط الدفع .
- ٢ - تعويض قدره ٣٠٠ جنيه لاحد الاطراف . وذلك لفض نزاع قضائى بينه وبين الشركة .

رابعا : حصلت الشركة ديونا سبق اعدامها فى السنة الماضية قدرها ٣٠٠ جنيه .

بيان	مساعد	له	منه
<p>من ح/أ ج٠ ت٠ مستحقة فوائد دائنة مستحقة ايرادات سنوات سابقة مستحقة الى ح/فوائد دائنة الى ح/ايرادات سنوات سابقة ( استحقاق الفائدة السنوية عن اقراض ٠٠٠ )</p>	٥٠ ٥٥٠	٥٠ ٥٥٠	٦٠٠
<p>من ح/بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/أ ج٠ ت٠ مستحقة فوائد دائنة مستحقة ايرادات سنوات سابقة مستحقة ( تحصيل الفوائد المستحقة عن اقراض ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠ )</p>	٥٠ ٥٥٠	٦٠٠	٦٠٠
<p>من ح/أ ج٠ ت٠ مستحقة اعانات مستحقة الى ح/اعانات تصدير ( استحقاق اعانات تصدير )</p>	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
<p>من ح/بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/أ ج٠ ت٠ مستحقة اعانات مستحقة ( تحصيل اعانات التصدير المستحقة بشيك رقم ٠٠٠ )</p>	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠
<p>من ح/مدينون مختلفون مدينو بيع اصول الى ح/مخزن الخامات الى ح/ايرادات متنوعة ارباح مبيعات خامات ( بيع خامات بفاتورة رقم ٠٠٠ )</p>	٤٨٠ ٨٠	٤٠٠ ٨٠	٤٨٠

بيان	مساعد	له	منه
من ح/ عملاء ق. ح. ٠٠ اعمال شركة ٠٠٠	٣٠٠		٣٠٠
الى ح/ مخزن المخلفات الى ح/ ايرادات متنوعة ارباح بيع مخلفات ( بيع مخلفات انتاج بفاتورة رقم ٠٠٠ )	٤٠	٢٦٠ ٤٠	
من ح/ مدينون مختلفون مدينو بيع اصول الى ح/ ارباح رأسمالية ( بيع ادوات صغيرة مخردة بفاتورة رقم ٠٠٠ )	١٥٠	١٥٠	١٥٠
من ح/ بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/ مدينون مختلفون مدينو بيع اصول ( تحصيل ثمن بيع ادوات صغيرة بشيك رقم ٠٠٠ )	١٥٠	١٥٠	١٥٠
من ح/ ا. ج. ت. مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة الى ح/ ايرادات متنوعة ارباح بيع مخلفات ( بيع مخلفات مشتريات بفاتورة رقم ٠٠٠ )	١٠٠ ١٠٠	١٠٠	١٠٠
من ح/ بنك تمويل النشاط الجارى الى ح/ ا. ج. ت. مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة ( تحصيل ثمن بيع مخلفات مشتريات بشيك رقم ٠٠٠ )	١٠٠	١٠٠	١٠٠

بيــــــــان	مساعد	له	منه
من ح/مدينون مختلفون مدينو بيع اوراق مالية محلية	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
من ح/مخصصات اخرى - مخصص ا. مالية			٦٠٠
الى ح/استثمارات فى ا. مالية محلية		١٠٤٠٠	
الى ح/ارباح رأسمالية		٢٠٠	
(بيع اوراق مالية محلية بفاتورة رقم ٠٠٠)			
من ح/بنك تمويل النشاط الجارى			١٠٠٠٠
الى ح/مدينون مختلفون		١٠٠٠٠	
مدينو بيع اوراق مالية محلية	١٠٠٠٠		
(تحصيل ثمن بيع اوراق مالية محلية بشيك رقم ٠٠)			
من ح/موردو ق. خاص شركة ٠٠٠	٢٠٠٠		٢٠٠٠
الى ح/بنك تمويل النشاط الجارى		١٦٦٠	
الى ح/ايرادات متنوعة		٤٠	
خصم مكتسب	٤٠		
( سداد المستحق لشركة ٠٠٠ بشيك رقم ٠٠٠ )			
من ح/تعويضات وغرامات			٢٠٠
الى ح/م.ج.ت. مستحقة		٢٠٠	
تعويضات وغرامات مستحقة	٢٠٠		
( استحقاق تعويض لـ ٠٠٠ )			
من ح/م.ج.ت. مستحقة			٢٠٠
تعويضات وغرامات مستحقة	٢٠٠		
الى ح/بنك تمويل النشاط الجارى		٢٠٠	
(سداد التعويض المستحق لـ ٠٠٠ شيك رقم ٠٠٠)			

بيان	مساعدة	له	منه
من ح/أ ج ٠ ت ٠ مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة	٣٠٠		٣٠٠
الى ح/ايرادات متنوعة ديون سبق اعدامها	٣٠٠	٣٠٠	
( استحقاق تحصيل ديون سبق اعدامها بتاريخ ٠٠٠ )			
من ح/بنك تمويل النشاط الجارى			٣٠٠
الى ح/أ ج ٠ ت ٠ مستحقة ايرادات متنوعة مستحقة	٣٠٠	٣٠٠	
( تحصيل ديون سبق اعدامها بشيك رقم ٠٠٠ )			

• • •

# الباب السادس

## الحسابات والقوائم الختامية

### تقديم الباب :

في ختام السنة المالية تعد الوحدة الاقتصادية الحسابات والقوائم الختامية وذلك لبيان نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة وكذلك مركزها المالي .

وتلتزم شركات القطاع العام عند اعداد هذه الحسابات والقوائم بما تضمنه النظام المحاسبي من أسس وقواعد ومصطلحات وتعريف محاسبية وطبقا لمعدلات الاهلاك الواردة به . وتنقسم هذه الحسابات والقوائم ، كما سبق ان بينا ، الى مجموعتين :

١ - مجموعة الحسابات والقوائم التي استحدثها النظام وتشمل :

- (أ) حساب العمليات الجارية .
- (ب) قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية .
- (ج) قوائم الموازنة النقدية .

٢ - مجموعة الحسابات والقوائم التقليدية وتشمل :

- (أ) حساب الانتاج و المتاجرة .
- (ب) حساب الارباح والخسائر وحساب التوزيع .
- (ج) الميزانية .

وسنخصص الفصول التالية لشرح هذه الحسابات والقوائم تاركين قائمة الاستخدامات والموارد الرأسمالية وقوائم الموازنة النقدية لطبعة خاصة ، وطبقا لذلك نقسم هذا الباب الى الفصول الآتية :

الفصل الاول : حساب العمليات الجارية  
الفصل الثاني : الحسابات الختامية التقليدية  
الفصل الثالث : الميزانية

# الفصل الأول

## حساب العمليات الجارية

استحدث النظام المحاسبي الموحد حساب العمليات الجارية بفرض ربط حسابات الوحدة بالحسابات القومية ، فهو يقابل حساب الانتاج وحساب التخصيص على المستوى القومى .

### القواعد الخاصة بالحساب :

١ - حساب العمليات الجارية حساب نتيجة العام : فهو الذى يقفل فيه حسابات الموارد والاستخدامات ، ولذلك افرد له رقم فى الدليل المحاسبي وهو ٢٨١ ، اما الحسابات الختامية التقليدية فتحولت الى حسابات او قوائم احصائية اى خارجة عن نطاق القيد المزدوج .

٢ - تبويب الاستخدامات على أساس نوعي : يتم تبويب بنود الاستخدامات فى حساب العمليات الجارية على أساس نوعي اى طبقا لنوع او طبيعة الاستخدامات من اجور ومستلزمات سلمية ٠٠٠ الخ ، اى دون تحليلها من زاوية الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، وهذا التبويب منطقي اذا تبينا انه من اهداف حساب العمليات الجارية توفير البيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة وعوائد عوامل الانتاج لاغراض المحاسبة القومية .

٣ - اظهار المشغولات الداخلية كموارد : يظهر فى حساب العمليات الجارية ارادات النشاط الجارى طبقا للمفهوم الاقتصادي للانتاج ، اى يستوى فى ذلك الانتاج بفرض البيع او بفرض التكوين الراسمالي ، وبعبارة اخرى يظهر فى الحساب فى جانب الموارد المشغولات الداخلية ، وذلك بخلاف الحسابات الختامية التقليدية .

٤ - تصوير الحساب على مراحل : يصور حساب العمليات الجارية على ثلاث مراحل ، تستخرج المرحلة الاولى ( فائض او عجز العمليات الجارية ) ، اما رصيد المرحلة الثانية فتمثل ( الفائض القابل للتوزيع او العجز الجارى ) ، اما المرحلة الثالثة فدين كيفية التوزيع او التصرف فى الفائض القابل للتوزيع .

بعد ايضاح القواعد الخاصة بحساب العمليات الجارية نبحت فى هذا الفصل أولا قود التسوية وقبود الاقفال باعتبارهما القبود التى تسبق اعداد حساب العمليات الجارية ، وثاناً مراحل اعداد هذا الحساب ، وثالثاً توزيع الفائض الذى ينعكس فى المرحلة الثالثة من الحساب ، ورابعاً قائمة الانتاج والقيمة المضافة التى

تعد من البيانات التي توفرها المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية ، وطبقا لذلك نقسم هذا الفصل الى المباحث الاتية :

المبحث الاول : قيود التسوية وقيود الاقفال  
المبحث الثاني : مراحل حساب العمليات الجارية  
المبحث الثالث : توزيع نتيجة العام ( الفائض )  
المبحث الرابع : قائمة الانتاج والقيمة المضافة



## المبحث الأول

### قيود التسوية وقيود الاقفال

يجرى في نهاية كل سنة مالية نوعين من القيود ، قيود تسوية حسابات النتيجة وقيود اقفالها . ومن المفيد ان نسترجع هنا تعليقنا على سمة استقلال كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة ، فنتيجة لهذا الاستقلال امكن فصل قيود التسوية عن قيود الاقفال دون اى تداخل بينهما ، فاشتمال الدليل المحاسبى على حسابات التغير فى المخزون ، على سبيل المثال ، يمكن من تسوية حسابات المخزون باستخدام حسابات التغير ثم اقفال هذه الحسابات ( كحسابات نتيجة ) فى حساب العمليات الجارية ، بخلاف المعالجة التقليدية التى كانت يتم بمقتضاها تسوية حسابات المخزون باستخدام الحساب الختامى مباشرة ، الامر الذى يترتب عليه تداخل بين قيود التسوية والاقفال .

#### أولا - قيود التسوية :

يقصد بهذه القيود تسوية أو تعديل أرصدة حسابات النتيجة لكى يعكس كل منها ما يخص السنة المالية تطبيقا لاساس الاستحقاق وما تسفر عنه نتائج الجرد ، هذا بالاضافة الى ما يستلزمه النظام المحاسبى الموحد من قيود تسوية خاصة لتحقيق هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، فقيود تسوية حسابات النتيجة تشمل بصفة خاصة :

- ١ - القيود الخاصة بالمستحقات والمقدمات .
- ٢ - القيود الخاصة بتسوية حسابات المخصصات .
- ٣ - القيود الخاصة بتسوية حسابات المخزون .
- ٤ - قيود تسوية خاصة ، وتشمل :
  - أ) فصل الرسوم الجمركية عن المستخدم .
  - ب) فصل رسوم الانتاج وحصيللة الخزانة ( عن المستخدم ) .
  - ج) اثبات فروق تقويم التغير فى المخزون .



- (هـ) اثبات فرق الايجار المحسوب
- (هـ) اثبات فرق الفوائد المحسوبة

هذا وتشمل قيود التسوية ، على سبيل التجاوز ، قيود تصحيح الاخطاء التي قد تكتشف فى نهاية السنة المالية ، وهذه القيود لا تقع تحت حصر .

ولاجراء تصحيح قيد معين يجب اولا التعرف على « القيد الخطأ » الذى تم اثباته . وطبقا لدراستنا للاصول المحاسبية وما تضمنه النظام المحاسبى من قواعد خاصة نتعرف على « القيد الصحيح » الذى كان من الواجب اثباته ، ومن خلال ذلك نتعرف على « قيد التصحيح » اى القيد الذى يتم بموجبه تصحيح القيد الخطأ .

وكمثال لذلك نفرض انه فى نهاية سنة مالية تبين من فحص الاهلاكات المثبتة فى الدفاتر فى الفترات السابقة انها تشمل ٢٠٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفتريا قيدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على أساس معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى .

واضح ان ما تم اثباته بخصوص اهلاك هذه الاصول مدمجا فى اقساط الاهلاك فى نهاية الفترات المحاسبية كان كما يلى :

بيان	له	منه
من د/اهلاك		٢٠٠٠
الى د/مخصص اهلاك	٢٠٠٠	

واضح ان هناك نوعين من الخطأ ، الاول خاص بالتوجيه المحاسبى اذا كان يجب قيد الاهلاك لحساب « احتياطي ارتفاع اسعار الاصول » ، والثانى خطأ فى حساب قسط الاهلاك اذ كان يجب ان يكون ١٠٠٠ جنيه فقط ، طبقا لذلك فان القيد الصحيح الذى كان يجب اثباته كما يلى :

بيان	له	منه
من د/اهلاك		١٠٠٠
الى د/احتياطي ارتفاع اسعار الاصول	١٠٠٠	

وبمقارنة هذا القيد بالقيد الخطأ يمكن استنتاج قيد التصحيح كما يلى .

بيان	له	منه
من د/مخصص اهلاك		٢٠٠٠
الى د/اهلاك	١٠٠٠	
الى د/احتياطي ارتفاع اسعار الاصول	١٠٠٠	

### قائمة التسمية :

كاجراء عملى من المفيد تخصيص ملف خاص بالحسابات الختامية يتضمن اذون التصوية ، على ان يتبع ذلك تصوير ورقة عمل او قائمة تسوية ، وهذه القائمة تأخذ عادة الشكل الآتى :

[illegible]

ويمكن تبسيط وتطوير قائمة التسوية كما في النموذج في الصفحة التالية ،  
ويلاحظ على هذا النموذج ما يلي :

١ - تقسيم القائمة الى اربعة اقسام بحسب الاجماليات المحاسبية ( اصول واستخدمات وخصوم وموارد ) ، وتبعاً لذلك لا يستدعى الأمر تقسيم كل من خانة « الأرصدة قبل التسويات » و « الأرصدة بعد التسويات » الى خانتين فرعيتين

- (١) المقصود بالأرصدة قبل التسويات أرصدة ميزان المراجعة .
- (٢) تعد خانات للتسويات بحسب عدد التسويات التي يتعرض لها كل حساب .

نموذج لقائمة التسوية

الأرصدة بعد التسويات	التسويات				الأرصدة قبل التسويات	بيان الحساب	
	تسوية ثانية		تسوية أولى			الرقم	الاسم
	المبلغ	الرقم	المبلغ	الرقم			
							أصول
x					x		مجموع الأصول
							استخدامات
							مجموع
x					x		الاستخدامات
x x					x x		مجموع الأصول
							والاستخدامات
							خصوم
							مجموع الخصوم
x					x		مصادر
							مجموع المصادر
x					x		مجموع الخصوم
x x					x x		والمصادر

( مدين ودائن ) اعتمادا على ان ارصدة كل من حسابات الاصول والاستخدامات مدينة وارصدة كل من حسابات الخصوم والموارد دائنة ، ويتحقق توازن الارصدة فى القائمة طبقا لمعادلة ميزان المراجعة السابق بيانها .

٢ - الاكتفاء بخانة واحدة للمبالغ بالنسبة لكل تسوية ، اى دون حاجة الى تحليلها الى خانتين فرعيتين ( مدين ودائن ) ، ويستعاض عن ذلك باسلوب تحريك الارصدة بالزيادة او بالنقص تبعا لطبيعة الحسابات كما يلى :

( ا ) حسابات الاصول والاستخدامات بطبيعتها ذات ارصدة مدينة . لذلك تزيد ارصدها عندما تجعل مدينة وتخفض ارصدها عندما تجعل دائنة .

( ب ) حسابات الخصوم والموارد بطبيعتها ذات ارصدة دائنة ، لذلك تزيد ارصدها عندما نجعل دائنة وتخفض ارصدها عندما تجعل مدينة .

على ان يتم التفرقة بين التسويات التى يترتب عليها زيادة الرصيد والتسويات التى يترتب عليها نقص الرصيد بكتابة الاخيرة بعداد مميز او بين قوسين .

وسنورد مثال فى نهاية هذا الباب لتوضيح كيفية استخدام هذا الشكل المطور لقائمة التسوية .

## ثانيا - قيود الاقفال :

يقصد بقيود الاقفال القيود التى يترتب عليها اقفال حسابات النتيجة ( استخدامات وموارد ) بعد تسويتها فى الحساب الختامى اى حساب العمليات الجارية ، ويترتب على قيود الاقفال اختفاء ارصدة حسابات النتيجة تطبيقا لصفحتها المؤقتة واحلال الحساب الختامى اى حساب العمليات الجارية محلها لتحقيق المقابلة بين الموارد والاستخدامات لكى يمكن استخراج نتيجة العام من « فائض قابل للتوزيع ، او « عجز جارى » .

وتنقل حسابات الاستخدامات بجعلها دائنة وحساب العمليات الجارية مدينة ، اى طبقا للقيود الآتى :

من ح/ العمليات الجارية	٢٨١
الى ح/ اجور نقدية	٣١١
الى ح/ مزايا عينية	٣١٢
الى ح/ تأمينات اجتماعية	٣١٣
الى ح/ ...	x x
الى ح/ ...	x x

واذا كانت بعض حسابات الاستخدامات بعد تسويتها ذات ارصدة شاذة ( اى دائنة ) كما هو الحال اذا كان فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام بالنقص ، فيكون رصيد حساب ٣٥٨ دائنا بالرغم من كونه من حسابات الاستخدامات ، وفى هذه الحالة يقفل هذا الحساب بالقيود الآتى :

من ح/ ف . ت . ت . فى مخزون انتاج تام	٣٥٨
الى ح/ العمليات الجارية	٢٨١

وبالرغم من ذلك يجب مراعاة كون الحساب من حسابات الاستخدامات ، ولذلك يظهر رصيده في الجانب المدين من حساب العمليات الجارية بالطرح في مجموعة المصروفات التحويلية الجارية كما سبق أن بينا .

وتقل حسابات الموارد بجعلها مدينة وحساب العمليات الجارية دائنة ، أي طبقا للقيد الآتي :

٤١١	من ح/صافي مبيعات انتاج تام
٤١٢	من ح/ت . م . انتاج تام بالتكلفة
٤١٣	من ح/ف . ت . ت . في مخزون انتاج تام
x x	من ح/ . . . . .
x x	من ح/ . . . . .
٢٨١	الى ح/العمليات الجارية

واذا كانت بعض حسابات الموارد بعد تسويتها ذات أرصدة شاذة ( أي مدينة ) كما هو الحال اذا كان فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام بالنقص ، فيكون رصيد حساب ١٢ ، لدينا بالرغم من كونه من حسابات الموارد ، وفي هذه الحالة يقل هذا الحساب بالقيد الآتي :

٢٨١	من ح/العمليات الجارية
٤١٣	الى ح/ف . ت . ت . في مخزون انتاج تام

وكما سبق ان بينا يظهر رصيد هذا الحساب ، لكونه من حسابات الموارد ، في الجانب الدائن من حساب العمليات الجارية لكي يمكن التوصل لقيمة « الانتاج التام بسعر البيع » .



## المبحث الثاني

### مراحل حساب العمليات الجارية

#### المرحلة الاولى :

تظهر في هذه المرحلة ايرادات النشاط الجارى وما في حكمها أي الاعانات ، والاستخدامات المسببة لهذه الايرادات أي التي تحملتها الوحدة في سبيل تحقيق هذه الايرادات ، وينتج من مقابلة هذه الموارد والاستخدامات رصيد يمثل « فائض العمليات الجارية » أو « عجز العمليات الجارية » ، فتحتوى هذه المرحلة على بنود الموارد والاستخدامات الآتية :

٤١	ايرادات النشاط الجارى	٣١	أجور
٤٢	اكتفاءات	٣٢	مستلزمات سلعية
	عجز العمليات الجارية	٣٣	مستلزمات خدمية
	(مرحل)	٣٤	مشتريات بفرض البيع
		٣٥	مصرفات تحويلية جارية
			فائض العمليات الجارية
			(مرحل)

وكما سبق أن بينا عند دراسة الحسابات المكونة لهذه الموارد والاستخدامات ، نلاحظ على قياس فائض ( أو عجز ) العمليات الجارية ، كرسيد لهذه المرحلة الاولى ، ما يلى :

١ - قياس الفائض ( أو العجز ) طبقا لظاهرة البيع ، وذلك لادراج فروق تقويم التغير فى المخزون فى جانبى الاستخدامات والموارد فى هذه المرحلة .

٢ - قياس الفائض ( أو العجز ) على اساس موضوعى ، أى دون أن يتأثر هذا الرصيد بملكية أو عدم ملكية الوحدة للمعارات التى تمارس فيها نشاطها . وكذلك دون تأثر بالهيكل التمويلي للوحدة الاقتصادية ، وذلك لان هذه المرحلة تتحمل بفرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة ( ضمن المصروفات التحويلية الجارية ) ، بينما يظهر الحسابان المقابلان ضمن الايرادات التحويلية فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية .

### المرحلة الثانية :

يرحل لهذه المرحلة رصيد المرحلة السابقة ، كما يظهر فيها الايرادات غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى للوحدة والتى تتمثل فى ايرادات الاوراق المالية والايرادات التحويلية ، كما تتحمل بالاستخدامات غير المرتبطة بهذا النشاط ، والمتمثلة فى التحويلات الجارية التخصيصية ، ويتمثل رصيد هذه المرحلة فى « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » فتتكون هذه المرحلة من البنود الاتية :

٤٣	فائض العمليات الجارية (منقول)	٣٦	عجز العمليات الجارية (منقول)
٤٤	ايرادات أوراق مالية		تحويلات جارية تخصيصية
	ايرادات تحويلية		الفائض القابل للتوزيع
	العجز الجارى		( مرحل )

واظهار الاستخدامات والموارد غير المرتبطة بالنشاط الانتاجى فى مرحلة مستقلة أمر مرتبط بالوظيفة الخدمية للمحاسبة فى مجال امداد الادارة والجهات المعنية بالبيانات مبوبة بالشكل الذى يمكنها من الرقابة وتقييم الاداء واتخاذ القرارات ولا شك أن استخراج « فائض ( أو عجز ) العمليات الجارية » فى مرحلة مستقلة دون تأثر بالايرادات والاستخدامات العرضية أمر حيوى فى هذا المجال .

### المرحلة الثالثة :

تظهر هذه المرحلة الفائض القابل للتوزيع في جانب ، وكيفية التصرف فيه بين التوزيع والادخار وفقا للقوانين المنظمة لذلك في جانب آخر ، وبذلك تكون البنود المكونة لهذه المرحلة كما يلي :

فائض محتجز	الفائض القابل للتوزيع ( منقول )
فائض موزع	

ونورد فيما يلي حساب العمليات الجارية بمراحله الثلاث كما ورد بالنظام المحاسبي .









(تابع) حساب العميات الجارية عن السنة المنتهية في .....

[illegible]

## المبحث الثالث

### توزيع نتيجة العام ( الفائض )

#### الاطار العام لتوزيع الفائض :

ينظم توزيع الفائض في شركات القطاع العام قرارات وقواعد معينة قد تتغير لسبب أو لآخر ، وأيا كانت هذه القرارات والقواعد ينقسم الفائض بعقبتها الى « فائض محتجز » و « فائض موزع » . ويمكن القول ان الاطار العام لتوزيع الفائض بالنسبة لشركات القطاع العام يكون على الوجه الاتي :

- ١ - ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع للاحتياطي القانوني .
- ٢ - ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لتكوين احتياطي يستثمر في سندات حكومية ( أو يودع مقابله في البنك المركزي في حساب خاص ) .
- ٣ - ٥٪ من الفائض القابل للتوزيع لتكوين احتياطي ارتفاع اسعار الاصول الثابتة .
- ٤ - ٥٪ من رأس المال المملوك كتوزيع اول .
- ٥ - ١٠٪ من الباقي ( أي بعد خصم ما سبق ) نظير مصروفات الادارة والاشراف .
- ٦ - الاحتياطيات النظامية ، اذ يجوز ان ينص نظام الشركة على تجنب نسبة معينة من الارباح الصافية لتكوين احتياطي نظامي يخصص للاغراض المنصوص عليها في النظام (١) .
- ٧ - يوزع باقى الارباح كتوزيع ثانى .

هذا ويلاحظ ان كلا من التوزيع الاول والتوزيع الثانى يخضع للقواعد الاتية:

١ - يحدد حصة اصحاب رأس المال من هذه التوزيعات بنسبة ٧٥٪ منها ، وتؤول هذه الحصة بالكامل للدولة اذا كانت الوحدة الاقتصادية مملوكة ملكية كاملة للدولة ، اما اذا ساهم رأس المال الخاص مع المال العام في شركة القطاع العام فتقسم هذه الحصة على الدولة وعلى المساهمين بنسبة مساهمة كل منهما في رأس مال الشركة .

٢ - يحدد حصة العاملين من هذه التوزيعات بالباقي أى بنسبة ٢٥٪ منها ، ويتم استخدام هذه الحصة للاغراض الاتية :

(١) ١٠٪ توزيع نقدي .

---

(١) قانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٧١ مادة ٥٨ .

- (ب) ٥٪ خدمات اجتماعية واسكان محلية
- (ج) ١٠٪ خدمات اجتماعية واسكان مركزية

#### المعالجة المحاسبية لاثبات التوزيعات :

يلزم اجراء فيود اليومية الخاصة بالتوزيعات فى نفس السنة التى تحقق فيها الفائض القابل للتوزيع أى قبل تصوير الميزانية • وفيما يلى بيان بهذه الفيود :

#### ١ - الفائض المحتجز :

من ح/ العمليات الجارية	٢٨١
الى ح/ احتياطي قانوني	٢٢١
الى ح/ احتياطي يستثمر فى سندات حكومية	٢٢٢
الى ح/ احتياطي ارتفاع اسعار الاصول	٢٢٦
الى ح/ احتياطي ...	

#### ٢ - الفائض الموزع :

من ح/ العمليات الجارية	٢٨١
الى ح/ دائنو توزيعات - حصة الدولة	٢٦٤١
الى ح/ دائنو توزيعات - حصة المساهمين	٢٦٤٢
الى ح/ دائنو توزيعات - حصة العاملين	٢٦٤٣
الى ح/ دائنو توزيعات - حصص اخرى	٢٦٤٤

ويعالج المستحق نظير مصروفات الادارة والاشراف كحصى اخرى فيقيد  
لحساب ٢٦٤٤ •

هذا ويلاحظ ان الارباح الراسمالية تعالج بشكل خاص عند اثبات قيود  
التوزيعات كما سنبين فى الجزء التالى من هذا المبحث •

ويترتب على القيدىن السابقين اقفال حساب العمليات الجارية وانعكاس نتيجة  
فى الميزانية من خلال حسابات الاحتياطيات ودائنى توزيعات •

#### الارباح الراسمالية وتوزيع الفائض :

ان الارباح الراسمالية المحققة من بيع الاصول الثابتة تعالج فنيا كأحد موارد  
الوحدة الاقتصادية ، ومن ثم تقفل فى الحساب الختامى لتدخل فى محصلة نتيجة  
العام ، على ان تظهر فى مرحلة مستقلة من الحساب الختامى مع غيرها من الارباح  
العرضية والابرادات غير الذاتية •

وقد أخذ النظام المحاسبي بهذا الاتجاه المحاسبي المتعارف عليه ، إذ تقفل هذه الأرباح الرأسمالية في حساب العمليات الجارية مع اظهارها في المرحلة الثانية من هذا الحساب ضمن مجموعة « الإيرادات التحويلية » .

ولكن ليس هناك ما يمنع من التصرف في هذه الأرباح بشكل معين طبقا لقرار معين ، وهذا الوضع اتخذته اللائحة التنفيذية الخاصة بقانون المؤسسات العامة وشركات القطاع العام ، إذ تنص المادة ٢٦ من هذه اللائحة على أنه « لا يجوز توزيع الأرباح التي تحققها الشركة نتيجة التصرف في أصل من الأصول الثابتة أو التعويض عنه ، ويكون منها احتياطي يخصص لإعادة أصول الشركة إلى ما كانت عليه أو لشراء أصول ثابتة » ، وتطبيقا لهذه المادة نورد الملاحظات الآتية :

١ - أن التطبيق الحرفي لهذه المادة يقصرها على الأرباح المحققة من بيع الأصول الثابتة ، إلا أننا نميل إلى امتداد تطبيقها إلى الأرباح الرأسمالية المحققة من بيع الاستثمارات المالية لكونها من طبيعة واحدة (١) .

٢ - أن تطبيق هذه المادة ما هو إلا تصرف في الفائض القابل للتوزيع بتكوين احتياطي بقدر الأرباح الرأسمالية ، ومن ثم فإن هذا التطبيق يظهر في المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ، ونرى أن يكون هذا الاحتياطي من ضمن الاحتياطيات الأخرى تحت اسم « احتياطيات أخرى - احتياطي رأسمالي » .

٣ - عند تطبيق هذه المادة تجنب أولا الأرباح الرأسمالية من الفائض القابل للتوزيع ، ثم تحسب النسبة المقررة لكل من الاحتياطي القانوني والاحتياطي المستثمر في سندات حكومية واحتياطي ارتفاع أسعار الأصول من الفائض بعد هذا التجنيب ، وسنبين ذلك بالتفصيل في المثال في نهاية الباب .

٤ - لا يكون هذا الاحتياطي في حالة وجود عجز مع اشتغال موارد الوحدة الاقتصادية على أرباح رأسمالية ، إذ تنص المادة على أنه « لا يجوز توزيع الأرباح » ووجود العجز في حد ذاته مانع لتوزيع أرباح ، كما أن تكوين احتياطي بقدر الأرباح الرأسمالية في حالة وجود عجز أمر غير مقبول محاسبيا ، إذ يترتب على ذلك تكوين احتياطي مقابل تضخيم في العجز .

وطبقا لذلك إذا حققت الوحدة الاقتصادية فائض أقل من الأرباح الرأسمالية فإن الاحتياطي يكون بقدر هذا الفائض ، وثم لا يكون هناك فائض يتم التصرف فيه بعد ذلك .

وطبقا لهذه الملاحظات فإننا نعرض على أسلوب تطبيق هذه المادة في بعض وحدات القطاع العام ، وهو أقفال الأرباح الرأسمالية مباشرة في حسنة الاحتياطيات إذ أن هذا الأسلوب لا يتفق مع طبيعة الأرباح الرأسمالية أي مورد من الموارد التي تدخل في محصلة نتيجة العام ، أضف إلى ذلك أن تطبيق هذا الأسلوب يؤدي إلى تكوين احتياطي في حالة وجود عجز وهو أمر غير مقبول محاسبيا .

---

(١) انظر تعريف الأرباح الرأسمالية صفحة (٢٠٠) من هذا الكتاب .

## حالة العجز الجارى :

قد تكون نتيجة العام عجز ، وفى هذه الحالة يقل حساب العمليات الجارية فى حساب « فائض مرحل » بالقيد الآتى :

٢٢٨	من د/فائض مرحل
٢٨١	الى د/العمليات الجارية

وطبقا لهذا القيد يكون كل من حساب العمليات الجارية وحساب فائض مرحل كما يلى ( الأرقام افتراضية ) :

د/٢٨١ - العمليات الجارية ( المرحلة الثالثة )

٧٠٠٠	عجز جارى
٧٠٠٠	٧٠٠٠

د/٢٢٨ - فائض مرحل

٥٠٠٠	رصيد منقول (١)
٧٠٠٠	الى د/العمليات الجارية
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

ويظهر رصيد حساب « فائض مرحل » فى الميزانية فى جانب الأصول كرصيد شان تحت اسم « عجز مرحل » (٢) ، وللإفصاح عن العجز الجارى بالميزانية يفضل أن يظهر بشكل منفصل عن العجز المرحل من السنة الماضية كما يلى :

## الميزانية

عجز مرحل :	
من السنة الماضية	٥٠٠٠
عجز جارى	٧٠٠٠
	١٢٠٠٠

- (١) بفرض وجود عجز مرحل من السنة الماضية .
- (٢) انظر نموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى .

## المعالجة المحاسبية لسداد التوزيعات :

١ - حصة الدولة ونظير الإدارة والإشراف : تخضع هذه التوزيعات لضريبة القيم المنقولة التي يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، ولذلك يقيد سداد هذه الحصص بال قيد الآتي :

٢٦٤١	من ح/دائنو توزيعات - حصة الدولة
٢٦٤٤	من ح/دائنو توزيعات - حصص أخرى
١٨٢١	الى ح/بنك تمويل النشاط الجارى
٢٦٣	الى ح/دائنون متنوعون
٢٦٣٢١٢	مصلحة الضرائب - قيم منقولة وبلدية ودفاع وغيرها

٢ - حصة العاملين النقدية : بخصوص حصة العاملين يقتصر السداد نقدا من حصيللة الجزء النقدى منها ( ١٠ ٪ ) ، وهى تخضع لضريبة كسب العمل التي يتعين على الوحدة حجزها عند المنبع ، ولذلك يقيد سدادها للعاملين بالقيد الآتي :

٢٦٤٣	من ح/دائنو توزيعات - حصة العاملين
١٨٢١	الى ح/بنك تمويل النشاط الجارى
٢٦٣	الى ح/دائنون متنوعون
٢٦٣٢١١	مصلحة الضرائب - كسب عمل ودفاع ودمغة

وهناك قواعد تحكم توزيع الحصة النقدية على العاملين ، وقد يسفر عن تطبيق هذه القواعد وجود فائض فى الحصة النقدية للعاملين .

٣ - فائض الحصة النقدية والحصص غير النقدية للعاملين : صدرت قرارات بخصوص التصرف فى فائض حصة العاملين النقدية ( ان وجدت ) والحصص غير النقدية ( خدمات اجتماعية واسكان محلية ومركزية - ٥ ٪ و ١٠ ٪ ) ، وطبقا لهذه القرارات تودع حصيللة هذه المبالغ بعد خصم الضرائب المستحقة عليها فى حسابات تخصص لهذا الغرض بالبنك المركزى ، ويتم التصرف فيها وفقا لما يقرره رئيس الوزراء .

ونظرا لعدم وجود حساب خاص بالدليل المحاسبى يثبت فيه هذا الايداع ، فقد اختلفت الآراء بخصوص المعالجة المحاسبية لذلك كما يلى :

( أ ) هناك من يرى تقييدها على حساب « استثمارات فى سندات حكومية » مع تخصيص حساب لذلك ، ونرى أن طبيعة هذا الايداع لا يتسق مع طبيعة الاستثمارات المالية ايا كان نوعها ، كما ان هذه المعالجة تؤدي الى التضخم المستمر فى حساب حصة العاملين ولا يقابل ذلك اصل بالمفهوم المتعارف عليه محاسبيا ، لأن التصرف فى حصيللة هذه الايداعات مقصور على رئيس الوزراء .

( ب ) وهناك من يرى معالجتها بجعل حساب « حصة العاملين » مدينا وحساب « البنك حساب جارى » دائنا ، ومعنى ذلك أنه ، طبقا لهذا الرأى ، لا يعدو الأمر

أن يكون سداداً لحصة العاملين ( كما هو الحال بالنسبة للجزء النقدي منها ) ولو أن الدفع قد تم للبنك المركزي ، وقد ينتقد هذا الرأي على أساس أن القرارات نصت على مجرد ايداع للمبالغ ولا يفهم من ذلك ايلولتها للبنك ، إلا أن هذه المعالجة قد تفضل المعالجة السابقة تلافياً لما سبق الإشارة إليه وهو التضخم المستمر في حساب حصة العاملين دون أن يقابل ذلك أصل بالمفهوم المتعارف عليه محاسبياً ، على أن يتم حصر هذه الايداعات في شكل بيان احصائي لكي تكون الوحدة الاقتصادية على علم بما يتم ايداعه بالبنك المركزي من حصة العاملين بها .

وطبقاً لهذا الرأي يتم ايداع فائض الحصة النقدية والحصص غير النقدية للعاملين بعد خصم الضرائب المستحقة كما يلي :

٢٦٤٢	من د/دائنو توزيعات - حصة العاملين
١٨٢١	الى د/بنك تمويل النشاط الجارى
٢٦٢	الى د/دائنون متنوعون
٢٦٢٢	مصلحة الضرائب



## المبحث الرابع

### قائمة الانتاج والقيمة المضافة

باستخدام البيانات الظاهرة في المرحلة الاولى من حساب العمليات الجارية يمكن حساب مفاهيم متعلقة بالانتاج والقيمة المضافة يتم تضمينها في قائمة تعد لهذا الغرض . وقبل بيان هذه المفاهيم لنسترجع ما سبق أن اوضحناه من نقاط متعلقة بحسابات النتيجة التي تظهر في المرحلة الاولى من الحساب الختامي .

١ - ايرادات النشاط الجارى د/٤١ تقابل مفهوم « الانتاج الاجمالى بسعر السوق » في المحاسبة القومية . مع الأخذ في الحسبان أن قيمة انتاج النشاط التجارى بسعر السوق يعادل الفرق بين البضائع بفرض البيع د/٤١٨ وتكلفة هذه البضائع أى المشتريات بفرض البيع د/٢٤ .

٢ - الضرائب والرسوم السلعية د/٢٥١ لا تمثل تكلفة أو عامل من عوامل الانتاج على المستوى القومى : إذ أن هذه الضرائب ، بجانب الاعانات ، تعتبر أداة لتخطيط الاسعار .

٣ - فرق الايجار المحسوب د/٢٥٤ و فرق الفوائد المحسوبة د/٢٥٧ يمكنان من قياس عنصرين من عناصر القيمة المضافة ( الايجارات والفوائد ) على أساس موضوعى .



٤ - الاستهلاك الوسيط يتمثل في المستلزمات السلعية ح/٢٢ والمستلزمات الخدمية ح/٢٢ .

بالبقاء الضوء على هذه النقاط يمكن تتبع مراحل قياس المفاهيم المعلقة بالانتاج والقيمة المضافة كما يلي :

#### ١ - قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق

= ايرادات النشاط الجارى ح/٤١ (فيما عدا البضائع بفرض البيع ح/٤١٨)  
+ انتاج النشاط التجارى (البضائع بفرض البيع ح/٤١٨ - مشتريات بفرض البيع ح/٢٤)

#### ٢ - قيمة الانتاج الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج

= قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق  
+ ( الاعانات ح/٤٢ - الضرائب والرسوم السلعية ح/٢٥١ ) (١)

#### ٣ - القيمة المضافة الاجمالية :

= قيمة الانتاج الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج  
- الاستهلاك الوسيط ( المستلزمات السلعية ح/٢٢ + المستلزمات الخدمية ح/٢٢ )

#### ٤ - القيمة المضافة الصافية :

= القيمة المضافة الاجمالية  
- الاملاك ح/٢٥٢

#### ٥ - توزيعات القيمة المضافة :

( ا ) الاجور : وتشمل الاجور النقدية ح/٢١١ والمزايا العينية ح/٢١٢ والتأمينات الاجتماعية ح/٢١٢ .

( ب ) الايجارات : وتشمل الايجارات الفعلية ح/٢٥٢ وفرق الايجار المحسوب ح/٣٥٤ .

( ج ) الفوائد : وتشمل الفوائد المحلية ح/٢٥٥ والفوائد الخارجية ح/٢٥٦ وفرق الفوائد المحسوبة ح/٢٥٧ .

( د ) الفائض ( طبقا لظاهرة الانتاج ) : وهو يعادل فائض العمليات الجارية معدلا بحسابى فرق تقويم التغير فى المخزون ح/٢٥٨ و ح/٢٥٩ .

وهذه المفاهيم يتم ترتيبها فى « قائمة الانتاج والقيمة المضافة » كما فى الصفحتين التاليتين .

(١) تتمثل هذه العوامل فى الاستهلاك الوسيط ( مستلزمات سلعية وخدمية ) والاملاك وعناصر القيمة المضافة .

## قائمة الانتاج والقيمة المضافة

م.د	اسم الحساب	مبالغ
	<b>اولا - قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق :</b>	
	١ - الانتاج بسعر البيع :	
٤١١	أ) صافى مبيعات انتاج تام	x
٤١٢	ب) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	x
٤١٣	ج) فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام	x
	<b>مجموع</b>	
	٢ - تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	x
٤١٤	٣ - مشغولات داخلية بالتكلفة	x
٤١٥	٤ - ايرادات تشغيل للغير	x
٤١٦	٥ - خدمات مبيعة	x
٤١٧	٦ - مخلفات انتاج	x
٤١٩	٧ - بضائع بغرض البيع	
	أ) صافى مبيعات بضائع	x
٤١٨١	ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	x
٤١٨٢	ج) فرق تقويم التغير فى مخزون البضائع	x
٤١٨٣	<b>مجموع</b>	
٣٤	- مشتريات بغرض البيع	x
	<b>انتاج النشاط التجارى</b>	
		x
		x x
	<b>ثانيا - قيمة الانتاج بتكلفة عوامل الانتاج :</b>	
	قيمة الانتاج الاجمالى بسعر السوق	x
	<b>مضافا :</b>	
٤٣١	اعانات انتاج	x
٤٣٢	اعانات تصدير	x
	<b>ناقصا :</b>	
٣٥١١	رسوم جمركية	x
٣٥١٢	رسوم انتاج	x
٣٥١٣	حصيلة الخزانة	x
٣٥١٤	ضرائب اخرى	x
		x
		x x

( تابع ) قائمة الانتاج والقيمة المضافة

م.د	اسم الحساب	مبالغ
	<b>ثالثا - القيمة المضافة الاجمالية :</b>	
	قيمة الانتاج الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج ناقصا :	
٣٢	مستلزمات سلعية	x
٣٣	مستلزمات خدمية	x
		<u>x</u>
		<u>x x</u>
	<b>رابعا - القيمة المضافة الصافية :</b>	
	القيمة المضافة الاجمالية	x
	- الاملاك	x
٣٥٢		<u>x x</u>
	<b>خامسا - توزيعات القيمة المضافة :</b>	
	١ - الأجور :	
٣١١	( أ ) اجور نقدية	x
٣١٢	( ب ) مزايا عينية	x
٣١٣	( ج ) تأمينات اجتماعية	x
	٢ - الايجارات :	
٣٥٣	( أ ) ايجارات فعلية	x
٣٥٤	( ب ) فرق الايجار المحسوب	x
	٣ - الفوائد :	
٣٥٥	( أ ) فوائد محلية	x
٣٥٦	( ب ) فوائد خارجية	x
٣٥٧	( ج ) فرق الفوائد المحسوبة	x
	٤ - الفائض :	
٣٥٨	( أ ) فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	x
٣٥٩	( ب ) فرق تقويم التغير في مخزون البضائع	x
	( ج ) فائض العمليات الجارية	x
		<u>x x</u>

## الفصل الثاني

# الحسابات الختامية التقليدية

### ازدواجية الحساب الختامي طبقا للنظام المحاسبي الموحد :

بجانب حساب العمليات الجارية يتطلب النظام المحاسبي تصوير « حساب الانتاج والمتاجرة » و « حساب الأرباح والخسائر » و « حساب توزيع الأرباح » ، ويلاحظ أن هذه الحسابات وان كانت تخضع بصفة عامة للقواعد المتعارف عليها عند تصوير الحسابات الختامية ، الا أن محتوى هذه الحسابات من بنود محاسبية وكيفية تبويبها طبقا لمقتضيات النظام المحاسبي يختلف عما جرى عليه العرف بخصوص الحسابات التقليدية ، وذلك نتيجة لتخطيط الحسابات المالية في الدليل المحاسبي تخطيطا يحقق أهداف النظام المحاسبي السابق بيانها .

وتصوير هذه الحسابات الختامية بجانب حساب العمليات الجارية يرجع الى هدف ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية ، اذ تحقيقا لهذا الهدف تجابه مشكلة يمكن ايضاح ابعادها فيما يلي :

١ - خدمة لاهداف المحاسبة القومية يتعين تصوير حساب ختامي على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم فيه تبويب الاستخدامات على اساس نوعي أى طبقا لنوع أو طبيعة الاستخدامات من أجور ومستلزمات سلعية ٠٠٠ الخ ، وذلك توفيراً للبيانات بالشكل الذى يمكن من حساب القيمة المضافة مع تحليلها لعناصرها .

٢ - خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتعين تصوير حساب ختامي يتم فيه تبويب الاستخدامات على اساس وظيفي ، أى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، لكى يمكن تحقيق القياس والمقابلة المرحلية للموارد والاستخدامات كما هو متعارف عليه فى المحاسبة ، اذ بدون تبويب الاستخدامات على اساس وظيفي لا يمكن قياس تكلفة الانتاج ومجمل فائض (أو عجز) الانتاج والمتاجرة واخيرا الفائض القابل للتوزيع أو العجز الجارى .

وقد تم معالجة هذه المشكلة بالدليل المحاسبي باسلوب يمكن ان نطلق عليه ازدواجية الحساب الختامي طبقا لما يلي :

١ - تضمين الدليل المحاسبي لحساب ختامي وهو حساب العمليات الجارية (ح/ ٢٨١) ، وهو حساب نتيجة العام الذى يقفل فيه حسابات الاستخدامات كما هي مبوبة بالدليل أى على اساس نوعي خدمة لاهداف المحاسبة على المستوى القومى .

٢ - تضمين الدليل المحاسبي فى نهايته لحسابات المراقبة لتكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو

توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية .

وباستخدام البيانات الناتجة من تحليل الاستخدامات على حسابات المراقبة يمكن للوحدات الاقتصادية ، بجانب حساب العمليات الجارية ، تصوير الحسابات الختامية التقليدية يتم فيها تبويب الاستخدامات على أساس وظيفي ، الأمر الذى يمكن من تحقيق القياس والمقابلة المرحلية المتعارف عليها خدمة لاهداف المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية .

### القواعد الخاصة بالحسابات الختامية التقليدية :

١ - الحسابات الختامية التقليدية قوائم احصائية : طبقا للنظام تحولت هذه الحسابات الى قوائم احصائية اى خارجة عن نطاق القيد المزدوج ، ويتم اعدادها باستخدام البيانات التى توفرها عملية تحليل بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة .

٢ - تبويب الاستخدامات على أساس وظيفي : بخلاف حساب العمليات الجارية يتم تبويب الاستخدامات فى الحسابات الختامية التقليدية على أساس وظيفي اى من زاوية ارتباطها بالوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، وهذا الاختلاف فى التبويب مرجعه تباين الاهداف المتبعة من كل ، فالهدف من حساب العمليات الجارية هو تبويب البيانات المحاسبية بالشكل الذى يمكن من حساب عناصر القيمة المضافة لغراض المحاسبة القومية ، أما الهدف من الحسابات الختامية التقليدية فهو تبويب البيانات المحاسبية بالشكل الذى يمكن من تقييم الأداء للوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية .

٣ - استبعاد المشغولات الداخلية : تقتصر الحسابات الختامية التقليدية - طبقا لما هو متعارف عليه - على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بغرض الاتجار . ومن ثم يستبعد من الجانب الدائن منها حساب « مشغولات داخلية تامة » مقابل استبعاد تكلفة « مراكز العمليات الرأسمالية » من الجانب المدين .

بعد هذا التقديم للحسابات الختامية التقليدية نقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كما يلى :

المبحث الأول : حسابات المراقبة

المبحث الثانى : حساب الانتاج والتجارة

المبحث الثالث : حساب الأرباح والخسائر



# المبحث الأول

## حسابات المراقبة

### مفهوم حساب المراقبة :

بصفة عامة يطلق اصطلاح « حساب مراقبة » على كل حساب اجمالى لانه يقوم بوظيفة الرقابة المحاسبية على الحسابات التفصيلية فى دفتر الأستاذ المساعد المقابل ، فمثلا قد يطلق على حساب « اجمالى المدينين » حساب « مراقبة المدينين » . ولكن النظام المحاسبى الموحد استخدم اصطلاح « حساب مراقبة » بمفهوم خاص ، اذ يقصد بحساب المراقبة حساب وظيفة معينة من الوظائف الرئيسية للوحدة ، ويقوم بمهمة حصر تكلفة هذه الوظيفة من كافة بنود الاستخدامات .

وكأمر متعارف عليه تبوب وظائف الوحدة الى وظيفة صناعية ووظيفة تسويقية ووظيفة ادارية وتمويلية ، وبالمقارنة بين هذا التبويب التقليدى والتبويب الذى انتهجه الدليل نستخلص أنه ادخل تعديلين ، الاول تخصيص حسابين لحصر تكلفة الوظيفة الصناعية هما حساب مراقبة مراكز الانتاج ومراقبة مراكز الخدمات الانتاجية ، والثانى اضافة حساب مراقبة العمليات الرأسمالية لحصر تكاليف ما قد تنتجه الوحدة من مشغولات داخلية ، أى أصول بقصد الاستخدام الذاتى .

### حسابات المراقبة بالدليل المحاسبى :

أفرد الدليل المحاسبى أرقام ( ٥ و ٦ و ٧ و ٨ و ٩ ) لحسابات المراقبة ، وتهدف هذه الحسابات الى حصر تكلفة كل وظيفة من الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية ، ويتم تحليل أو توزيع بنود الاستخدامات على حسابات المراقبة من واقع المستندات أو كشوف تحليلية تعد لهذا الغرض ، وهذا التحليل أو التوزيع خارج عن نطاق القيد المزدوج الذى يربط مجموعة الحسابات المالية ، فحسابات المراقبة من هذه الزاوية لا تعدو أن تكون حلقة الاتصال أو همزة الوصل بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف . وحسابات المراقبة تمثل حسابات المراكز الرئيسية بالوحدة الاقتصادية وهى :

١ - مراكز الانتاج : وهى المراكز التى يتم فيها انتاج السلعة أو أداء الخدمة، فهى تعكس النشاط الانتاجى الذى تقوم به الوحدة الاقتصادية ، ومن أمثلة ذلك مراكز انتاج المحاصيل الزراعية بالنسبة لوحدة انتاج زراعية ، ومراكز انتاج الغزل والنسيج بالنسبة لوحدة الغزل والنسيج .

٢ - مراكز الخدمات الانتاجية : وهى المراكز التى تخدم مراكز الانتاج وتوفر لها المستلزمات السلعية وغيرها ، ويلاحظ أن مركز الخدمة الانتاجية لا ترتبط ارتباطا مباشرا بخدمة منتج بذاته وانما يرتبط ارتباطا غير مباشر بالانتاج التام وبالخدمات التى تؤدي للمراكز الأخرى فى الوحدة الاقتصادية أو خارجها ، ومن أمثلة هذه المراكز ورش الاصلاح والصيانة ومحطات توليد القوى بالنسبة لوحدة صناعية أو زراعية .

٣ - مراكز الخدمات التسويقية : وهي المراكز التي يتم فيها أبحاث وعمليات تسويق وتصريف منتجات الوحدة الاقتصادية مثل إدارة المبيعات ومخازن الانتاج التام .

٤ - مراكز الخدمات الادارية والتمويلية : وهي مراكز خدمات الأجهزة المالية والادارية وأجهزة الاشراف والرقابة والمتابعة بالوحدة الاقتصادية ، ومن أمثلة هذه المراكز مجلس الادارة والشئون القانونية ، ويلاحظ أن مراكز الخدمات الادارية والتمويلية تتحمل بتكاليف تدبير الأموال اللازمة لتمويل عمليات الوحدة الاقتصادية .

٥ - مراكز العمليات الرأسمالية : وهي المراكز التي تنشأ خصيصا للقيام بعمليات رأسمالية مثل انشاء أو تهيئة الأصول الثابتة ، وليس من الضروري أن يكون لهذه المراكز كيان مستقل إذ قد تتم هذه العمليات الرأسمالية في مراكز الخدمات الانتاجية ، فمثلا قد يعهد لورش الاصلاح انتاج قطع غيار للاستخدام الذاتي ، وفي هذه الحالة يصدر أمر شغل ، مبينا المطلوب انتاجه ، وتكلفة هذا الأمر تعالج كمشغولات داخلية كما سبق أن بينا .

وحسابات المراقبة تمسك عادة في إدارة التكاليف ، وكأمر بديهي يجب ألا يقتصر الأمر في هذه الإدارة على تبويب بنود الاستخدامات على مستوى هذه المراكز الرئيسية ، بل يجب أن يمتد الأمر الى تخطيط أو تقسيم كل منها الى مراكز تكلفة فرعية على أن يتم تحليل أو توزيع أو تجزئة بنود الاستخدامات على مستوى هذه المراكز الفرعية . ويمكن ابراز معالم مركز التكلفة فيما يلي :

● مركز التكلفة هو مجال أو دائرة أداء نشاط متجانس أو خدمات من نوع معين متجانس ،

● ويتم تنفيذ هذا النشاط بواسطة مجموعة من عوامل الانتاج المتماثلة وبتكاليف معين لهذه العوامل ( مثل نسبة عدد العمال الى الآلات ) ،

● وتحت اشراف مسئولية محددة تبعا للتنظيم الاداري بالوحدة الاقتصادية .

### الاطار العام لتوزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة :

ان التعرض لموضوع توزيع الاستخدامات على مراكز التكلفة الفرعية سيؤدي بنا الى مناقشة مشاكل خارجة عن نطاق هذا المؤلف إذ أنها من صميم علم محاسبة التكاليف ، الا أنه لا يفوتنا هذا المجال دون أن نشير الى أنه في هذا الصدد يوجد نوعين من الاستخدامات ، النوع الأول يمثل تكاليف خاصة بالمراكز أي يمكن تحميلها بصفة مباشرة على هذه المراكز مثل ما يستهلكه كل مركز من مستلزمات سلعية طبقا لتحليل أذنون الصرف أو ما يخصه من أجور طبقا لتحليل قوائم الأجور ، أما النوع الثاني من الاستخدامات فتمثل تكاليف مشتركة أي يستفيد من خدماتها أكثر من مركز تكلفة ، وبخصوص هذا النوع الأخير يلجأ محاسب التكاليف الى أسس أو فروض معينة تتوقف على طبيعة كل بند منها وذلك بغرض تجزئتها على مراكز التكلفة المستفيدة .

أما اذا انتقلنا أو صعدنا الى مستوى المراكز الرئيسية فان توزيع الاستخدامات يخضع للاطار العام التالي :

١ - الاجور والمستلزمات السلعية والخدمية والمصروفات التحويلية الجارية تمثل عناصر التكاليف بالدليل المحاسبي ، فمن الناحية العامة يخص كل مركز رئيسي ( حساب مراقبة ) قدر من هذه العناصر وبهذا القدر يتم التحميل على حساب المراقبة المختص .

٢ - عند توزيع المصروفات التحويلية الجارية على حسابات المراقبة يجب ملاحظة ما يلي :

١) تحمل الفوائد الفعلية ( محلية وخارجية ) وفرق الفوائد المحسوبة على حساب مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية لارتباطها الكامل بالوظيفة التمويلية للوحدة .

ب) لا يوزع فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام والبضائع بعرض البيع على حسابات المراقبة ، وهذا امر منطقي اذ ان الغرض من هذين الحسابين - بجانب الحسابين المقابلين - هو تحقيق الموقف الذي اتخذه النظام المحاسبي للتأليف بين « البيع » و « الانتاج » كظاهرتين من ظواهر تحقق الإيرادات كما سبق ان بينا . ويتحقق هذا الموقف باظهار جميع حسابات فروق التقويم - استخدامات وموارد - في مرحلة واحدة من الحساب الختامي ، فتظهر هذه الحسابات في المرحلة الثانية من حساب الانتاج والمتاجرة المخصصة لاستخراج مجمل فائض ( او عجز ) الانتاج .

٢ - تحمل المشتريات بغرض البيع بكامل تكلفتها على حساب مراقبة مراكز الانتاج ، لان النشاط الانتاجي - بمعناه الواسع - للوحدات التجارية يتمثل في شراء بضائع بغرض بيعها بحالتها الراهنة ، الا أنه عند تبويب بنود الاستخدامات في حساب « الانتاج والمتاجرة » يجب ملاحظة ان المشتريات بغرض البيع تظهر في المرحلة الثانية منه ، بينما تظهر تكاليف مراكز الانتاج ( بالاضافة الى تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية ) في المرحلة الاولى المخصصة لاستخراج تكلفة الانتاج التام .

٤ - تحمل التحويلات الجارية التخصيصية بكامل قيمتها على مراقبة مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، لان هذه التحويلات لا تمثل عنصر تكلفة بالمعنى العلمي لهذا الاصلاح ، ولان كثيرا من بنود هذه التحويلات تحدث نتيجة لقرار اداري بشكل مباشر او غير مباشر ، اذ يتم دفع التبرعات والاعانات للغير بقرار اداري ، وتنتج الديون المدومة كمخاطرة محسوبة لقرار الادارة بالبيع بالاجل .

اضف الى ذلك تجانس معالجة التحويلات الجارية التخصيصية مع تكاليف مراكز الخدمات الادارية والتمويلية ، اذ طبقا لما هو متعارف عليه محاسبيا يستبعدان معا عند حساب تكلفة النشاط الانتاجي ويحملان على حساب الارباح والخسائر .

ويصور لكل مراقبة حساب خاص ، فاذا اخذنا كمثال مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية فان البيانات الاساسية التي تظهر في حساب المراقبة كما يلي :





٤١٤	تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة تكلفة الانتاج التام (مرحل)	٥٢	تكاليف مراكز الانتاج
		٦٢	تكاليف الخدمات الانتاجية

### المرحلة الثانية :

الفرض منها استخراج « مجمل فائض ( أو عجز ) الانتاج » أى قبل خصم تكاليف مراكز الخدمات التسويقية ، فبعد نقل « تكلفة الانتاج التام » من المرحلة الاولى يقيد فى الجانب الدائن بنود « إيرادات النشاط الجارى » فيما عدا كل من « تغير مخزون انتاج غير تام ح/٤١٤ » لسابق اظهره فى المرحلة الاولى و « مشغولات داخلية تامة ح/٤١٥ » لاقتصار حساب الانتاج والمتاجرة على عرض القيم المحاسبية المتعلقة بنشاط الوحدة بقصد الاتجار كما سبق ان بينا ، ويظهر فى الجانب المدين « مشتريات بفرض البيع ح/٥٢٤ » والتسويات المتعلقة بفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام والبضائع بفرض البيع « ح/٣٥٨ و ح/٣٥٩ » ، وطبقا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى هذه المرحلة كما يلى :

٤١	ايرادات النشاط الجارى ( فيما عدا ح/٤١٤ و ح/٤١٥ ) مجملى عجز الانتاج ( مرحل )	٥٢٤  ٣٥٨ ٣٥٩	تكلفة الانتاج التام (منقول) مشتريات بفرض البيع ف.ت.ت. فى المخزون انتاج تام بضائع بفرض البيع مجملى فائض الانتاج ( مرحل )
----	---	-----------------------	--

### المرحلة الثالثة :

تهدف هذه المرحلة الى تحديد « مجمل فائض أو عجز الانتاج والمتاجرة » ، فبعد ترحيل رصيد المرحلة السابقة يقيد فى الجانب المدين تكاليف الخدمات التسويقية من اجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ، ويقيد فى الجانب الدائن الاعانات ( انتاج وتصدير ) وطبقا لذلك يكون ملخص البنود التى تظهر فى هذه المرحلة كما يلى :

٤٢	مجملى فائض الانتاج ( منقول ) اعانات مجملى عجز الانتاج والتاجرة ( مرحل لحساب الارباح والخسائر )	٧٢	مجملى عجز الانتاج ( منقول ) تكاليف الخدمات التسويقية مجملى فائض الانتاج والتاجرة ( مرحل لحساب الارباح والخسائر )
----	--	----	---

ويرحل رصيد هذه المرحلة لحساب الارباح والخسائر . وتوضح الصفحات التالية نموذج حساب « الانتاج والمتاجرة » كما ورد بالنظام المحاسبى الموحد .

حساب الإنتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية في .....

البيان	البيان	ب	ب	ب	ب	ب	ب
تغير مخزونات إنتاج غير تام بالكلية تكاليف الإنتاج التام (مرحلة)	٤١٤						
٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠							
إيرادات النشاط الجاري							
الإنتاج بغير البيع :							
صاف سبيعات إنتاج تام	٤١١						
تغير مخزونات إنتاج تام	٤١٢						
فرده بتقويم التغير في مخزونات الإنتاج التام	٤١٣						
إيرادات تشغيل للغير	٤١٦						
مخرجات مباحة	٤١٧						
مخرجات إنتاج رائن	٤١٩						
بضائع بغير بيع							
هذا في مبيعات	٨١						
تغير مخزونات بضائع بغير بيع	٨٢						
فرده بتقويم التغير في مخزونات البضائع	٨٣						
جمل مخزونات الإنتاج (مرحلة)							
٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠							
تكاليف فوراكن الإنتاج							
الأجور	٥٣١						
مستلزمات سلمية	٥٣٢						
مستلزمات خدمية	٥٣٣						
مخرجات تحويلية جارية	٥٣٥						
تكاليف المخرجات الانتاجية							
الأجور	٦٣١						
مستلزمات سلمية	٦٣٢						
مستلزمات خدمية	٦٣٣						
مخرجات تحويلية جارية	٦٣٥						
تكاليف الإنتاج التام (مفقول)	٥٣٤						
مستلزمات بغير بيع	٥٣٨						
فرده بتقويم التغير في المخزونات	٥٣٩						
إنتاج تام							
بضائع بغير بيع							
جمل فائض الإنتاج (مرحلة)							
٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠							
ب	ب	ب	ب	ب	ب	ب	ب
٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠							



## المبحث الثالث

### حساب الأرباح والخسائر

يصور حساب الأرباح والخسائر بفرض تحديد « الفائض القابل للتوزيع » أو العجز الجارى » ، ويعد هذا الحساب على مرحلتين .

#### المرحلة الاولى :

بعد نقل « مجمل فائض ( أو عجز ) الانتاج والمتاجرة » يقيد فى الجانب الدائن من هذه المرحلة « ايرادات الاوراق المالية » و « ايرادات التحويلية » ، ويقيد فى الجانب المدين منها « تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية » من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصرفيات تحويلية جارية و « التحويلات الجارية التخصيصية » فيما عدا الضرائب الدخلية . ولعل الحكمة من استبعاد هذه الضرائب من هذه المرحلة وازهارها فى مرحلة مستقلة أن كثيرا من الكتاب يعتبرون هذه الضرائب بندا من بنود توزيع الأرباح ، وطبقا لذلك تكون مكونات هذه المرحلة كما يلى :

٤٣ ٤٤	مجل عجز الانتاج والمتاجرة ( منقول من حساب الانتاج والمتاجرة ) ايرادات اوراق مالية ايرادات تحويلية العجز ( مرحل )	٨٣ ٣٦	مجل فائض الانتاج والمتاجرة ( منقول من حساب الانتاج والمتاجرة ) تكاليف الخدمات الادارية والتمويلية تحويلات جارية وتخصيصية ( فيما عدا ضرائب دخلية ) الفائض ( مرحل )
----------	---	----------	--

ويمثل رصيد هذه المرحلة « الفائض أو العجز » قبل حساب الضرائب الدخلية .

#### المرحلة الثانية :

ويرحل اليها رصيد المرحلة الاولى ، وبعد ان يقيد فى الجانب المدين الضرائب الدخلية ينتج « الفائض القابل للتوزيع » أو « العجز الجارى » ، وبذلك تكون هذه المرحلة كما يلى :

العجز ( رصيد منقول ) ضرائب دخلية الفائض القابل للتوزيع	٣٦٩	الفائض ( رصيد منقول ) العجز الجارى
--	-----	---------------------------------------

ويجب ان يتطابق هذا الفائض القابل للتوزيع ( او العجز الجارى ) مع الفائض ( او العجز ) الذى يظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية .

### حساب توزيع الارباح :

يبين هذا الحساب كيفية التصرف فى الفائض القابل للتوزيع بين فائض محتجز وفائض موزع ، فهو صورة طبق الاصل من المرحلة الثالثة من حساب العمليات الجارية ، ولذا فهو تكرر لا مبرر له .

وفيما يلى « حساب الارباح والخسائر » طبقا للنموذج الوارد بالنظام المحاسبى الموحد .

حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في .....

البيان	المحاسبة	المحاسبة	المحاسبة	المحاسبة	المحاسبة
٤٣	٤٤١	٤٤٢	٤٤٣	٤٤٤	٤٤٥
٤٤٦	٤٤٧	٤٤٨	٤٤٩	٤٥٠	٤٥١
٤٥٢	٤٥٣	٤٥٤	٤٥٥	٤٥٦	٤٥٧
٤٥٨	٤٥٩	٤٦٠	٤٦١	٤٦٢	٤٦٣
٤٦٤	٤٦٥	٤٦٦	٤٦٧	٤٦٨	٤٦٩
٤٧٠	٤٧١	٤٧٢	٤٧٣	٤٧٤	٤٧٥
٤٧٦	٤٧٧	٤٧٨	٤٧٩	٤٨٠	٤٨١
٤٨٢	٤٨٣	٤٨٤	٤٨٥	٤٨٦	٤٨٧
٤٨٨	٤٨٩	٤٩٠	٤٩١	٤٩٢	٤٩٣
٤٩٤	٤٩٥	٤٩٦	٤٩٧	٤٩٨	٤٩٩
٥٠٠	٥٠١	٥٠٢	٥٠٣	٥٠٤	٥٠٥
٥٠٦	٥٠٧	٥٠٨	٥٠٩	٥١٠	٥١١
٥١٢	٥١٣	٥١٤	٥١٥	٥١٦	٥١٧
٥١٨	٥١٩	٥٢٠	٥٢١	٥٢٢	٥٢٣
٥٢٤	٥٢٥	٥٢٦	٥٢٧	٥٢٨	٥٢٩
٥٣٠	٥٣١	٥٣٢	٥٣٣	٥٣٤	٥٣٥
٥٣٦	٥٣٧	٥٣٨	٥٣٩	٥٤٠	٥٤١
٥٤٢	٥٤٣	٥٤٤	٥٤٥	٥٤٦	٥٤٧
٥٤٨	٥٤٩	٥٥٠	٥٥١	٥٥٢	٥٥٣
٥٥٤	٥٥٥	٥٥٦	٥٥٧	٥٥٨	٥٥٩
٥٦٠	٥٦١	٥٦٢	٥٦٣	٥٦٤	٥٦٥
٥٦٦	٥٦٧	٥٦٨	٥٦٩	٥٧٠	٥٧١
٥٧٢	٥٧٣	٥٧٤	٥٧٥	٥٧٦	٥٧٧
٥٧٩	٥٨٠	٥٨١	٥٨٢	٥٨٣	٥٨٤
٥٨٦	٥٨٧	٥٨٨	٥٨٩	٥٩٠	٥٩١
٥٩٣	٥٩٤	٥٩٥	٥٩٦	٥٩٧	٥٩٨
٥٩٩	٦٠٠	٦٠١	٦٠٢	٦٠٣	٦٠٤
٦٠٦	٦٠٧	٦٠٨	٦٠٩	٦١٠	٦١١
٦١٢	٦١٣	٦١٤	٦١٥	٦١٦	٦١٧
٦١٩	٦٢٠	٦٢١	٦٢٢	٦٢٣	٦٢٤
٦٢٦	٦٢٧	٦٢٨	٦٢٩	٦٣٠	٦٣١
٦٣٣	٦٣٤	٦٣٥	٦٣٦	٦٣٧	٦٣٨
٦٤٠	٦٤١	٦٤٢	٦٤٣	٦٤٤	٦٤٥
٦٤٧	٦٤٨	٦٤٩	٦٥٠	٦٥١	٦٥٢
٦٥٤	٦٥٥	٦٥٦	٦٥٧	٦٥٨	٦٥٩
٦٦٠	٦٦١	٦٦٢	٦٦٣	٦٦٤	٦٦٥
٦٦٧	٦٦٨	٦٦٩	٦٧٠	٦٧١	٦٧٢
٦٧٤	٦٧٥	٦٧٦	٦٧٧	٦٧٨	٦٧٩
٦٨٠	٦٨١	٦٨٢	٦٨٣	٦٨٤	٦٨٥
٦٨٧	٦٨٨	٦٨٩	٦٩٠	٦٩١	٦٩٢
٦٩٤	٦٩٥	٦٩٦	٦٩٧	٦٩٨	٦٩٩
٧٠٠	٧٠١	٧٠٢	٧٠٣	٧٠٤	٧٠٥
٧٠٧	٧٠٨	٧٠٩	٧١٠	٧١١	٧١٢
٧١٤	٧١٥	٧١٦	٧١٧	٧١٨	٧١٩
٧٢٠	٧٢١	٧٢٢	٧٢٣	٧٢٤	٧٢٥
٧٢٧	٧٢٨	٧٢٩	٧٣٠	٧٣١	٧٣٢
٧٣٤	٧٣٥	٧٣٦	٧٣٧	٧٣٨	٧٣٩
٧٤٠	٧٤١	٧٤٢	٧٤٣	٧٤٤	٧٤٥
٧٤٧	٧٤٨	٧٤٩	٧٥٠	٧٥١	٧٥٢
٧٥٤	٧٥٥	٧٥٦	٧٥٧	٧٥٨	٧٥٩
٧٦٠	٧٦١	٧٦٢	٧٦٣	٧٦٤	٧٦٥</

# الفصل لثالث

## الميزانية

الميزانية عبارة عن قائمة تبين المركز المالى للوحدة الاقتصادية فى تاريخ معين ، وتبين بصورة ملخصة مصادر اموالها وكيفية استخدامها لهذه المصادر ، فجانب الخصوم يبين مصادر الاموال ، اما جانب الاصول فيبين استخدامات الوحدة لهذه الاموال وتوزيعها على مختلف انواع الاصول .

وقد تناولنا فى البابين السابقين شرح انواع الاصول والخصوم طبقا للنظام المحاسبى الموحد ، ويختص هذا الفصل بتجميع ما سبق ان قلناه بالنسبة لتبويب كل من الاصول والخصوم بنموذج الميزانية طبقا لهذا النظام ، ومن المفيد فى هذا الصدد مقارنة هذه الميزانية بالميزانية التقليدية ، فهذه المقارنة يتضح لنا اختلافات عدة يمكن النظر اليها من الزاويتين الاتيتين :

١ - اختلافات متعلقة بتبويب الميزانية .

٢ - اختلافات متعلقة بالبنود ذاتها من حيث اختفاء او استحداث بعض البنود او تغير كيفية اظهار بعض البنود الاخرى .

اولا - الاختلافات المتعلقة بتبويب الميزانية :

١ - تبويب الاصول : طبقا للاسلوب المتعارف عليه فى المحاسبة يتم تبويب الاصول من زاوية درجة سيولتها أى الى « اصول ثابتة » و « اصول متداولة » ، وهذا النوع من التبويب يلبي احتياجات الادارة على مستوى الوحدة الاقتصادية فى معرفة كيفية تمثيل موارده فى « رأس مال ثابت » و « رأس مال عامل أو متداول » كما انه يمكن من معرفة « القدرة على الدفع » أى قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بالتزاماتها .

ولكن اذا نظرنا الى تبويب الاصول بالدليل المحاسبى نجد انه مبنى على اساس اقتصادى بهدف ربط هذا التبويب بقائمة الموارد والاستخدامات الرأسمالية التى تقابل حساب رأس المال على المستوى القومى ، فطبقا لهذا الاساس الاقتصادى يتم تبويب الاصول الى نوعين رئيسيين :

أ) اصول تمثل التكوين العينى للثروة : وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمارات على المستوى القومى ، وتنعكس هذه الاصول بالدليل المحاسبى فى ثلاث مجموعات محاسبية وهى « الاصول الثابتة » و « المشروعات تحت التنفيذ » و « المخزون » ، فالاصول الثابتة تعبر عن الطاقة الانتاجية المعدة للانتاج والمستغلة بالوحدة الاقتصادية ، والمشروعات تحت التنفيذ تمثل الطاقة الانتاجية فى دور التهيئة والاعداد ، والمخزون يمثل بصفة خاصة عناصر المستلزمات السلعية التى تستخدم فى استغلال الطاقة وناتج هذا الاستغلال سواء اكان فى شكل انتاج تام او غير تام .



وهذه الاصول تقابل مفهوم الاستثمار على المستوى القومى ، فالتغير فى هذه الاصول ، بجانب اعتباره تغيرا فى اصول الوحدة الاقتصادية ، يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى .

**ب) اصول تمثل حقوق مالية او نقدية :** وتنعكس هذه الاصول فى ادليل المحاسبى فى مجموعات محاسبية ، وهى « الاقراض طويل الاجل » و « الاستثمارات المالية » و « الدينون » و « الحسابات المدينة المختلفة » و « النقدية بالصندوق وبالبنوك » .

وطبقا للمفاهيم الاقتصادية تنتمى هذه الاصول الى منطقة يطلق عليها عادة منطقة الاقراض ، فالتغير فى هذه الاصول لا يعتبر تغيرا فى حجم الاستثمار على المستوى القومى ، انما يعتبر من قبيل التحويلات الرأس مالية أى مجرد تحويل لقيم مالية بين الوحدات الاقتصادية المختلفة ، وهذا بالرغم من اعتبار ذلك تغيرا فى اصول الوحدة الاقتصادية دون تفرقة بينه وبين التغير فى الاصول من النوع الاول .

**٢ - تبويب الخصوم :** فى العادة ينظر الى الخصوم من زاوية كونها ممثلة لحقوق قبل الوحدة الاقتصادية كشخصية اعتبارية ، مع تحليل هذه الخصوم أولا الى « حقوق الملكية » و « حقوق الغير » ، ثم تبويب هذه الحقوق الاخيرة الى « خصوم ثابتة » و « خصوم متداولة » ، وهذا التبويب يتفق وطبيعة المعلومات التى يطلبها المساهمون أو أصحاب الوحدة الاقتصادية من حيث معرفة القيمة الدفترية لحقوقهم ، كما أن هذا التبويب يوفر لادارة الوحدة الاقتصادية البيانات بالشكل الذى يمكنها من معرفة قدرتها على الوفاء بالتزاماتها فى أوقات استحقاقها .

ولكن الدليل المحاسبى أخذ بالنظرة الاقتصادية للخصوم وهى كونها ممثلة لمصادر التمويل بالوحدة الاقتصادية ، وهذه المصادر يمكن تقسيمها الى نوعين رئيسيين :

**أ) مصادر التمويل الداخلى والذاتى :** وقد انعكست هذه المصادر بالدليل فى ثلاث مجموعات محاسبية ، وهى « رأس المال » و « الاحتياطيات » و « المخصصات »

**ب) مصادر التمويل الخارجى أى الائتماني :** وتشمل هذه المصادر بالدليل باقى مجموعات الخصوم ، وهى « القروض طويلة الاجل » و « البنوك الدائنة » و « الدائنون » و « الحسابات الدائنة المختلفة » .

**ثانيا - الاختلافات المتعلقة بالبنود ذاتها :**

وهذه الاختلافات تتمثل فى اختفاء أو استحداث بعض البنود أو تغير كيفية اظهار بعض البنود الاخرى .

**١ - اختفاء بعض البنود :** ونخص بالذكر ما يلى :

**أ) الاصول المعنوية ( غير الملموسة )** مثل شهرة المحل ، اذ لم يعد لها محال بالنسبة لشركات القطاع العام .

(ب) حساب السندات ، اذ يتم تمويل وحدات القطاع العام من الخزانة العامة أو الجهاز المصرفي ، لذلك ليس هناك محل لاصدار السندات بواسطة هذه الوحدات .

(ج) اقتراح توزيع الارباح ، اذ ليس هناك مجال لاقتراح توزيعات لانها أصبحت أمرا خاضعا للقوانين والقرارات ، ولذلك يجب اجراء قيود التوزيعات قبل تصوير الميزانية .

(د) الحسابات النظامية ، اذ يقضى النظام المحاسبي بعدم استعمال هذه الحسابات لاي غرض ، على ان تستخدم الملاحظات بالميزانية بخصوص الالتزامات الاحتمالية .

## ٢ - استحداث بعض البنود : ونخص بالذكر منها :

(أ) حساب مشروعات تحت التنفيذ ، حتى يمكن ابراز تكلفة المشروعات فى الخطة المعتمدة والتي لم تكامل للانتاج .

(ب) حساب الاقراض طويل الاجل ، حتى توضح الميزانية مدى مساهمة الوحدة فى أنشطة الوحدات الاخرى .

(ج) حساب مساهمة الحكومة ، اذ لم يكن لهذا الحساب مجال قبل نشأة القطاع العام ، ويجدر الاشارة هنا الى ما سبق ان قلناه من ان وحدات القطاع العام درجت أخيرا على تعلية هذه المساهمة لرأس المال المملوك .

## ٣ - تغيير كيفية اظهار بعض البنود : ونخص بالذكر منها :

(أ) مخصصات الاصول : تنعكس النظرة الاقتصادية للخصوم بصفة خاصة فى كيفية اظهار حسابات المخصصات بنموذج الميزانية بالنظام المحاسبي ، اذ تركز هذه النظرة على « نتيجة » تكوين المخصصات وهى حبس اموال بالوحدة الاقتصادية كمصدر من مصادر التمويل الذاتى ، وطبقا لهذه النظرة تظهر جميع المخصصات فى جانب الخصوم بنموذج الميزانية بالنظام المحاسبي .

هذا بخلاف النظرة المحاسبية ، اذ تركز هذه النظرة على « سبب » تكوين المخصصات ، وطبقا لذلك تظهر مخصصات الاصول مطروحة من الاصول المتعلقة بها بسبب كونها ممثلة للنقص المؤكد ولا يمكن قياسه على سبيل التحديد كمخصص الاهلاك ، أو بسبب كونها ممثلة للنقص المحتمل فى اصول مثل مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها ومخصص هبوط أسعار الانتاج التام . أما مخصصات الالتزامات فتظهر فى جانب الخصوم بالميزانية لان سبب تكوين هذه المخصصات هو وجود التزامات مؤكدة ولا يمكن قياسها على سبيل التحديد أو ممثلة للالتزامات محتملة بالنسبة للوحدة الاقتصادية .

(ب) الاستثمارات المالية ، فطبقا للمحاسبة التقليدية يجب التفرقة بين الاستثمارات فى شركات تابعة والاستثمارات العادية ، فالاولى تعتبر أصل ثابت

بينما تعتبر الثانية من الاصول المتداولة ، ولكن النظام وحد انواع الاستثمارات باعتبارها جميعا من الاصول التى ترتب حقوقا مالية للوحدة .

ج) الاعتمادات المستقبلية ، اذ كانت هذه الاعتمادات تظهر فى الميزانية التقليدية ضمن المدينين أو الارصدة المدينة الاخرى ودون تفرقة بين الاعتمادات لشراء أصول ثابتة ولشراء بضائع ، ولكن النظام فرق بين هذين النوعين من الاعتمادات مع اعتبار الاولى من مكونات المشروعات تحت التنفيذ والثانية من حسابات المخزون .

د) النفقات الايرادية المؤجلة ، اذ اعتبرها النظام اصلا ثابتا بخلاف النظرة التقليدية وهى من الاصول الوهمية أو الارصدة المدينة الاخرى .

ونورد فى الصفحتين التاليتين نموذج الميزانية كما هو وارد بالنظام المحاسبى الموحد .

[illegible]

الترتيب العام	الترتيب الخاص	الموضوع	أ	ب	أرقام الصفحة	الترتيب العام	الترتيب الخاص	الموضوع	ج	د
٢١١	٢١١	رأس مال مملوكة	x		١١١		١١١	أرض	x	
٢١٢	٢١٢	سلطنة المكنوزة (تعدد)	x		١١٢		١١٢	مبان وانتارات ومراقبه	x	
		احتياطيوات وفائض مملوكة		x	١١٣		١١٣	أرضية ومعدلات	x	
٢٢١	٢٢١	إحتياطي قانوني	x		١١٤		١١٤	مبان نقل وانتقال	x	
٢٢٢	٢٢٢	إحتياطي مستمر في سندات حكومية	x		١١٥		١١٥	معد وأدوات	x	
٢٢٣	٢٢٣	إحتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية	x		١١٦		١١٦	أثاث ومعدات مكتبية	x	
٢٢٤	٢٢٤	إحتياطي عام	x		١١٧		١١٧	البنية التحتية والملائمة	x	
٢٢٥	٢٢٥	إحتياطي سند مساهمة الحكومة	x		١١٨		١١٨	نفقات إدارية مؤجلة	x	
٢٢٦	٢٢٦	إحتياطي ارتفاع أسعار البضائع	x							
٢٢٧	٢٢٧	إحتياطي أضرار	x							
٢٢٨	٢٢٨	فائض مملوكة	x							
		المخصصات		x						
٢٢٩	٢٢٩	مخصص الأضرار	x		١٢١		١٢١	مشروعات تحت التنفيذ	x	
٢٣٠	٢٣٠	مخصص الضرائب المتأخر عليها	x		١٢٢		١٢٢	تكميل سلمي	x	
٢٣١	٢٣١	مخصص الديون المتأخر عليها	x		١٢٣		١٢٣	إتفاقات استثمارية	x	
٢٣٢	٢٣٢	مخصص الأضرار المتأخر عليها	x		١٢٤		١٢٤	المخزونات		x
٢٣٣	٢٣٣	مخصص الأضرار المتأخر عليها	x		١٢٥		١٢٥	خامات	x	
٢٣٤	٢٣٤	مخصص الأضرار المتأخر عليها	x		١٢٦		١٢٦	مخلفات	x	
		فروض طويلة الأجل		x						
٢٣٥	٢٣٥	فروض طويلة الأجل	x		١٢٧		١٢٧	مخلفات	x	
٢٣٦	٢٣٦	فروض خارجة طويلة الأجل	x							
		فرض		x						

(تابع) الميزانية في .....

[illegible]

## المثال الاول ( حساب العمليات الجارية والميزانية ) :

استخرجت الارصدة الاتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٩/٣٠ ( المبالغ بالجنيات ) :

أرصدة مدينة : ١٠٠٠٠ اراضى - ٤٢٠٠٠ مبانى وانشاءات ومرافق -  
٥٠٠٠٠ آلات ومعدات - ١١٠٠٠ وسائل نقل وانتقال - ٨٠٠ عدد وادوات - ٣٢٠٠  
اثاث ومعدات مكاتب - ١٥٠٠ نفقات ايرادية مؤجلة - ٢٠٠٠ تكوين سلمى - ١٤٠٠٠  
انفاق استثمارى - ١٥٠٠٠ مخزن الخامات - ٢٠٠٠ مخزن الوقود - ٧٠٠٠ مخزن  
قطع الغيار والمهمات - ٢٠٠٠ مخزن مواد التعبئة والتغليف - ٢٠٠ مخزن المخلفات -  
٩٠٠ مخزون انتاج غير تام - ٣٥٠٠ مخزون انتاج تام ( ٤٤٠٠ قيمة المخزون على  
اساس اسعار البيع ) - ٨٠٠ مخزون بضائع بفرض البيع ( ١٠٠٠ قيمة المخزون على  
اساس اسعار البيع ) - ٤٨٠٠ اعتمادات مستندية لشراء بضائع - ٧٠٠٠ استثمارات  
فى سندات حكومية - ١٥٠٠٠ عملاء - ٢٠٠٠ مدينون متنوعون - ١٥٠٠ مدينون  
مختلفون - ٢٦٠ أرصدة مدينة اخرى - ٦٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة -  
٥٠٠ نقدية بالصندوق - ١٣٨٠٠ بنك حساب جارى - ٩٥٤٠ اجور نقدية - ٦٠٠  
مزايا عينية - ٢١٦٠ تأمينات اجتماعية - ٤٤٧٤٠ مسرعات سلعية - ٤٠٥٠  
مستلزمات خدمية - ٥٠٠٠ مشتريات بفرض البيع - ٢٠٠ ضرائب اخرى - ٧٩٠٠  
اهلاك - ٢٠٠ ايجارات فعلية - ١٩٠٠ فوائد محلية - ٤٥٠٠ مخصصات بخلاف  
مخصصات الاهلاك - ٨٠٠ ضرائب عقارية - ٥٠ ضرائب دخلية .

أرصدة دائنة : ١٢٠٠٠٠ رأس مال مملوك - ٧٠٠٠ احتياطي قانونى - ٧٠٠٠  
احتياطي مستثمر فى سندات حكومية - ٨٥٠٠ احتياطي ارتفاع اسعار الاصول -  
١٣٠٠ احتياطيات اخرى ( احتياطي رأسمالى ) - ٢٠٠٠٠ مخصص الاهلاك - ١٠٠  
مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ٤٥٠٠ مخصصات اخرى (مخصص صيانة) -  
٤٠٠ مخصصات اخرى ( مخصص مربوط اسعار الانتاج التام ) - ١٢٠٠٠ قروض  
محلية طويلة الاجل - ٢٠٠٠ جارى دائن مقابل اعتمادات مستندية - ٩٠٠٠  
موردين - ٤٥٠٠ دائنون متنوعون - ٢٠٠٠ دائنو توزيعات - ٢٠٠٠ دائنون  
مختلفون - ٨٠٠ أرصدة دائنة اخرى - ٦٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية  
مستحقة - ٧٥٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٤٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة  
٦٠٠ ايرادات تشغيل للغير - ٥٠٠ مخلفات انتاج - ٦٠٠٠ صافى مبيعات بضائع  
بفرض البيع - ٨٠٠ اعانات تصدير - ٢٠٠ ايرادات اوراق مالية - ١٥٠ ايجارات  
دائنة - ٧٠٠ ارباح رأسمالية - ١٠٠ ايرادات سنوات سابقة - ٢٥٠ ايرادات  
متنوعة .

وفى ذلك التاريخ تجمعت المعلومات الاتية من فحص الحسابات ومن قوائم  
الجرد :

١ - تقوم الشركة بتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاثة شهور .  
وقد تبين أن تكاليف هذه المراكز فى الثلاث اشهر الاخيرة ٢٥٠ جنيه ( ٩٠ جنيه اجور  
نقدية - ١٠ جنيه مزايا عينية - ٢٠ جنيه تأمينات اجتماعية - ٢٠٠ جنيه مستلزمات  
سلعية - ٢٠ اهلاك ) .

هذا علما بأن ما سبق أن خصم من أجور العاملين كمساهمة في تكاليف هذه الخدمات بلغ ٢٥٠ جنيه .

٢ - بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة المستحقة للعاملين عن السنة الحالية ٧٠ جنيه .

٣ - بلغت الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة خلال السنة ١٠٥٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها أول السنة وآخرها ٢٥٠ جنيه و ٣٠٠ جنيه على التوالي .

٤ - تقيد الشركة أقساط الإهلاك كل ثلاث شهور ، وطبقا لمعدلات إهلاك الأصول كانت الأقساط الخاصة بالثلاث أشهر الأخيرة ٢٦٠٠ جنيه منها ١٥٠ جنيه خاصة بأصول تم إهلاكها دفتريا .

٥ - بلغ فرق الإيجار المحسوب ٩٠٠ جنيه و فرق الفوائد المحسوبة ٨٠٠٠ جنيه .

٦ - بفحص حسابات العملاء تبين ما يلي :

( أ ) رصيد إحدى المصالح الحكومية ٢٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها هذه المصلحة مقابل الدفعة ولم يتم تسويتها عند السداد .

( ب ) تقرر إعدام ٦٠ جنيه على أحد عملاء القطاع الخاص أعمال .

( ج ) تبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٥٠٠ جنيه .

٧ - تم تخريد أدوات صغيرة سبق صرفها تكلفتها ٤٠ جنيه ، ولم يقيد ذلك بالدفاتر ، علما بأن هذه الأدوات أهلكت بالكامل عند صرفها من المخازن .

٨ - تبين من أخطارات إدارة التكاليف أن تكلفة المشغولات الداخلية القائمة بلغت ١٠٨٠ جنيه ، وتتمثل هذه المشغولات في أثاث ومعدات مكاتب .

٩ - تبين من أخطارات إدارة التكاليف أن التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ٤٢٠٠ جنيه ( ٥٠٠ جنيه أجور نقدية - ١٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية - ٢١٠٠ جنيه مستلزمات سلعية - ٣٠٠ جنيه مستلزمات خدمية - ٢٠٠ جنيه إهلاك ) .

١٠ - تبين من فحص بنود الاستخدامات وجود المستحقات التالية : ٥٠ جنيه إيجار جراجات - ١٠٠ جنيه إيجار وسائل نقل وانتقال مخصصة لنقل العاملين ومستحق لأحدى شركات القطاع الخاص - ٥٠٠ جنيه فوائد مستحقة على القروض المحلية - ٣٠٠ إيرادات تشغيل للغير مستحقة على شركة قطاع عام ولم يقيد ذلك بالدفاتر .

١١ - تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية أن هناك عجز قدره ٣٠٠ جنيه في مخزن الخامات ، وبالفحص تبين أن أمين المخزن مسئول عن هذا العجز .

كما تبين أن هناك زيادة في مخزن المخلفات قيمتها التقديرية ١٠٠ جنيه وبالفحص تبين أن ذلك يرجع إلى عدم إثبات مخلفات النشاط الانتاجي في الفترة الأخيرة .

١٢ - تبين من قوائم جرد مخزون الانتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع ما يلى :

(١) تكلفة مخزون الانتاج غير التام ٧٠٠ جنيه .

(ب) تكلفة مخزون الانتاج التام ٤٠٠ جنيه وقيمه باسعار البيع ٥٠٠٠ جنيه ، وبفحص مكونات قوائم جرد هذا المخزون تبين ان هناك صنف تكلفته ١٠٠٠ جنيه وقيمه باسعار البيع ٧٠٠ جنيه .

(ج) تكلفة مخزون البضائع بغرض البيع ٦٠٠ جنيه ، وقيمه باسعار البيع ٧٥٠ جنيه ، وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات وسجلات المخازن تبين وجود عجز تكلفته ١٢٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ذلك يتضمن ٢٠ جنيه عجز طبيعي فى بعض الاصناف ، والباقي عجز غير طبيعي فى اصناف اخرى ، وقد اعتبر أمين المخزن مسئولا عن هذا العجز .

وبفرض ان الضرائب على ارباح العام طبقا لقرار الشركة الضريبي ٢٩٠ جنيه، فالمطلوب :

- ١ - قيود التسوية اللازمة وقائمة التسوية .
- ٢ - قيود اقفال حسابات النتيجة .
- ٣ - قائمة توزيع الفائض .
- ٤ - قيود توزيع الفائض .
- ٥ - حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ .
- ٦ - الميزانية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ .
- ٧ - قائمة الانتاج والقيمة المضافة .

بحسب التغير فى المخزون بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى المخزون كما يلى :

مخزون انتاج غير تام	مخزون انتاج تام	بيان
٦٠٠	٤٠٠٠	مخزون آخر السنة بالتكلفة
٨٠٠	٣٥٠٠	مخزون أول السنة بالتكلفة
٧٥٠	٥٠٠٠	مخزون آخر السنة باسعار البيع
١٠٠٠	٤٤٠٠	مخزون أول السنة باسعار البيع
( ٢٠٠ )	٥٠٠	التغير فى المخزون بالتكلفة
( ٢٥٠ )	٦٠٠	التغير فى المخزون باسعار البيع
( ٥٠ )	١٠٠	فرق تقويم التغير فى المخزون



## قيود التسوية

بيان	مساعدة	له	منه
من ح/مزايا عينية			٢٥٠
الى ح/اجور نقدية		٩٠	
الى ح/مزايا عينية		٢٠٠	
الى ح/تأمينات اجتماعية		١٠	
الى ح/مستلزمات سلمية		٢٠	
الى ح/املاك		٣٠	
( تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية في الثلاث اشهر الاخيرة )			
من ح/ارصدة دائنة متنوعة			١٥٠
مساهمة العاملين في مزايا عينية	١٥٠		
الى ح/مزايا عينية		١٥٠	
( تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية بحصيلة مساهمة لعاملين )			
من ح/تأمينات اجتماعية			٧٠
الى ح/دائنون متنوعون		٧٠	
ح/ع/ت/الاجتماعية م/ترك الخدمة	٧٠		
( فروق مكافآت ترك الخدمة عن السنة الحالية )			
من ح/رسوم جمركية عن المستخدم			١٠٠٠
الى ح/مستلزمات سلمية		١٠٠٠	
( الرسوم الجمركية على المستلزمات السلمية المستخدمة )			
من ح/املاك			٢٦٠٠
الى ح/مخصص املاك		٢٤٥٠	
الى ح/احتياطي ارتفاع اسعار الاصول		١٥٠	
( قسط املاك الاصول عن الثلاث اشهر الاخيرة )			

بيان	مساعد	له	منه
من د/فرق الايجار المحسوب من د/فرق الفوائد المحسوبة		٩٠٠ ٨٠٠٠	
الى د/فرق الايجار المحسوب الى د/فرق الفوائد المحسوبة		٩٠٠ ٨٠٠٠	
( اثبات فرق الايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة )			
من د/ضرائب اخرى			٢٠
الى د/عملاء ق٠ عام خدمات مصلحة ...	٢٠	٢٠	
( تسوية حساب مصلحة ... برسوم الدفعة المحتجزة )			
من د/م٠ د٠ مشكوك في تحصيلها			٦٠
الى د/عملاء ق٠ خاص اعمال شركة ...	٦٠	٦٠	
( الديون المعنومة عند الجرد )			
من د/مخصصات بخلاف م٠ الاملاك			٤٦٠
الى د/م٠ د٠ مشكوك في تحصيلها		٤٦٠	
( تعديل رصيد المخصص طبقا لنتائج الجرد )			
من د/مخصص املاك عدد وانوات	٤٠		٤٠
الى د/عدد وانوات		٤٠	
( تخريد ابوات صغيرة بمحضر رقم ... )			
من د/تكوين سلمي اثاث ومعدات مكاتب	١٠٨٠		١٠٨٠
الى د/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		١٠٨٠	
( المشغولات التامة طبقا لاختار ادارة التكاليف )			

بيان	مساعدة	لـ	منه
من د/مخصصات أخرى - م • صيانة			٤٢٠٠
الى د/أجور نقدية		٥٠٠	
الى د/تأمينات اجتماعية		١٠٠	
الى د/مستلزمات سلعية		٣١٠٠	
الى د/مستلزمات خدمية		٢٠٠	
الى د/اهلاك		٢٠٠	
( تشمل مخصص الصيانة بالتكلفة الفعلية )			
من د/ايجارات فعلية			٥٠
الى د/م • ج • ت • مستحقة		٥٠	
ايجارات مستحقة	٥٠		
( ايجار الجراجات المستحقة فى نهاية السنة )			
من د/مستلزمات خدمية			١٠٠
الى د/موردو ق • خاص		١٠٠	
شركة •••	١٠٠		
( ايجار وسائل نقل العاملين المستحق فى نهاية السنة )			
من د/فوائد محلية			٥٠٠
الى د/م • ج • ت • مستحقة		٥٠٠	
فوائد مستحقة	٥٠٠		
(فراٹ القروض المحلية المستحقة فى نهاية السنة)			
من د/عملاء ق • عام اعمال			٢٠٠
شركة •••	٢٠٠		
الى د/ايرادات تشغيل للغير		٢٠٠	
(تشغيل مستلزمات لحساب ••• فاتورة رقم •••)			

بيان	مساعدة	له	منه
من ح/أرصدة مدينة أخرى حساب ٠٠٠	٣٠٠		٣٠٠
الى ح/مخزن الخامات ( مسئولية أمين مخزن الخامات عن العجز غير الطبيعى بالمخزن )		٣٠٠	
من ح/مخزن المخلفات الى ح/مخلفات انتاج ( القيمة التقديرية لمخلفات الانتاج اشعار اضافة رقم ٠٠٠٠ )		١٠٠	١٠٠
من ح/ت ٠ م ٠ انتاج تام بالتكلفة			٣٥٠٠
من ح/ت ٠ م ٠ انتاج غير تام بالتكلفة			٩٠٠
من ح/ت ٠ م ٠ بضائع بالتكلفة			٨٠٠
الى ح/مخزون انتاج تام		٣٥٠٠	
الى ح/مخزون انتاج غير تام		٩٠٠	
الى ح/مخزون بضائع بفرض البيع ( اقفال أرصدة حسابات المخزون أول السنة )		٨٠٠	
من ح/مخزون انتاج تام			٤٠٠٠
من ح/مخزون انتاج غير تام			٧٠٠
من ح/مخزون بضائع بفرض البيع			٦٠٠
الى ح/ت ٠ م ٠ انتاج تام بالتكلفة		٤٠٠٠	
الى ح/ت ٠ م ٠ انتاج غير تام بالتكلفة		٧٠٠	
الى ح/ت ٠ م ٠ بضائع بالتكلفة ( اثبات مخزون آخر السنة طبقا لقوائم الجرد )		٦٠٠	
من ح/ف ٠ ت ٠ ت ٠ م ٠ ا ٠ تام ( ح/٣٥٨ )	١٠		١٠٠
الى ح/ف ٠ ت ٠ ت ٠ م ٠ ا ٠ تام ( ح/٤١٣ ) ( اثبات فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام )		١٠٠	

بيان	مساعد	له	منه
من د/ف . ت . ت . م . البضائع ( د/٤١٨٣ ) الى د/ف . ت . ت . م . البضائع ( د/٣٥٩ ) ( اثبات فرق تقويم التغير في مخزون البضائع )		٥٠	٥٠
من د/مخصصات اخرى - م . ١٠١٠٥٠ . القام الى د/ايرادات سنوات سابقة ( تعديل رصيد المخصص طبقا لنتائج الجرد )		١٠٠	١٠٠
من د/ارصدة مدينة اخرى حساب ...	١٠٠		١٠٠
الى د/ت . م . بضائع بالتكلفة ( مسئولية امين مخزن البضائع عن العجز غير الطبيعى بالمخزن )		١٠٠	
من د/ضرائب دخلية الى د/دائنون متنوعون مصلحة الضرائب - ضرائب ارباح العام ( ضرائب ارباح العام طبقا للاقرار الضريبي )	٢٩٠	٢٩٠	٢٩٠

## قائمة التسوية

الرصيد بعد التسويات	التسويات			الرصيد قبل التسويات	اسم الحساب
					<b>أصول</b>
١٠٠٠٠				٥٠٠٠٠	أراضي
٤٢٠٠٠				١٠٠٠٠	مباني وإنشاءات ومرافق
٥٠٠٠٠				٤٢٠٠٠	آلات ومعدات
١١٠٠٠				١١٠٠٠	وسائل نقل وانتقال
٧٦٠		(٤٠)		٨٠٠	عدد وأدوات
٣٢٠٠				٣٢٠٠	أثاث ومعدات مكاتب
١٥٠٠				١٥٠٠	نفقات إيرادية مؤجلة
٣٠٨٠		١٠٨٠		٢٠٠٠	تكوين سلعي
١٤٠٠٠				١٤٠٠٠	انفاق استثماري
١٤٧٠٠		(٣٠٠)		١٥٠٠٠	مخزن الخامات
٢٠٠٠				٢٠٠٠	مخزن الوقود
٧٠٠٠				٧٠٠٠	مخزن قطع الغيار والمهمات
٢٠٠٠				٢٠٠٠	مخزن مواد التعبئة والتغليف
٢٠٠		١٠٠		٢٠٠	مخزن المخلفات
٧٠٠	٧٠٠	(٩٠٠)		٩٠٠	مخزون انتاج غير تام
٤٠٠٠	٤٠٠٠	(٢٥٠٠)		٢٥٠٠	مخزون انتاج تام
٦٠٠	٦٠٠	(٨٠٠)		٨٠٠	مخزون بضائع بغرض البيع
٤٨٠٠				٤٨٠٠	اعتمادات م. لشراء بضائع
٧٠٠٠				٧٠٠٠	استثمارات في سندات حكومية
١٥٢٢٠	٣٠٠	(٦٠)	(٢٠)	١٥٠٠٠	عملاء
٢٠٠٠				٢٠٠٠	مدينون متنوعون
١٥٠٠				١٥٠٠	مدينون مختلفون
٦٦٠	١٠٠	٢٠٠		٢٦٠	أرصدة مدينة أخرى
٦٠٠				٦٠٠	أ. ج. ت. مستحقة
٥٠٠				٥٠٠	نقدية بالصندوق
١٣٨٠٠				١٣٨٠٠	بنك حساب جاري
<b>٢١٢٩٢٠</b>				<b>٢١١٣٦٠</b>	<b>مجموع الأصول</b>
					<b>استخدامات</b>
٨٩٥٠		(٥٠٠)	(٩٠)	٩٥٤٠	أجور نقدية
٧٩٠	(١٥٠)	(١٠)	٣٥٠	٦٠٠	مزايا عينية
٢١١٠	(١٠٠)	٧٠	(٢٠)	٢١٦٠	تأمينات اجتماعية
٤٠٤٤٠	(٣١٠٠)	(١٠٠٠)	(٢٠٠)	٤٤٧٤٠	مستلزمات سلعية
٣٨٥٠		١٠٠	(٣٠٠)	٤٠٥٠	مستلزمات خدمية
٥٠٠٠				٥٠٠٠	مشتريات بغرض البيع

الرصيد بعد التسويات	التسويات			الرصيد قبل التسويات	اسم الحساب
١٠٠٠			١٠٠٠	—	رسوم جمركية عن المستخدم
٢٢٠			٢٠	٢٠٠	ضرائب أخرى
١٠٢٧٠	(٢٠٠)	٢٦٠٠	(٣٠)	٧٩٠٠	اهلاك
٢٥٠			٥٠	٢٠٠	ايجارات فعلية
٩٠٠			٩٠٠	—	فرق الايجار المحسوب
٢٤٠٠			٥٠٠	١٩٠٠	فوائد محلية
٨٠٠٠			٨٠٠٠	—	فرق الفوائد المحسوبة
١٠٠			١٠٠	—	ف . ت . م . ا . تام
(٥٠)			(٥٠)	—	ف . ت . م . بضائع
٤٩٦٠			٤٦٠	٤٥٠٠	مخصصات بخلاف م . الاهلاك
٨٠٠				٨٠٠	ضرائب عقارية
٣٤٠			٢٩٠	٥٠	ضرائب دخلية
٩٠٣٣٠				٨١٦٤٠	مجموع الاستخدامات
٣٠٣٢٥٠				٢٩٣٠٠٠	مجموع الاصول والاستخدامات
					خصوم
١٢٠٠٠٠				١٢٠٠٠٠	رأس مال مملوك
٧٠٠٠				٧٠٠٠	احتياطي قانوني
					احتياطي مستثمر في
٧٠٠٠				٧٠٠٠	سندات حكومية
٨٦٥٠			١٥٠	٨٥٠٠	احتياطي ارتفاع اسعار الاصول
					احتياطي أخرى
١٣٠٠				١٣٠٠	( احتياطي رأسمالي )
٢٢٤١٠	(٤٠)	٢٤٥٠		٢٠٠٠٠	مخصص الاهلاك
٥٠٠	٤٦٠	(٦٠)		١٠٠	مخصص م . م . في تحصيلها
٣٠٠		(٤٢٠٠)		٤٥٠٠	مخصصات أخرى (م . صيانة)
					مخصصات أخرى
٣٠٠		(١٠٠)		٤٠٠	(م ١٠١٥٠ التام)
١٣٠٠٠				١٣٠٠٠	قروض طويلة الأجل
٣٠٠٠				٣٠٠٠	جاري دائن مقابل ا . مستندية
٩١٠٠		١٠٠		٩٠٠٠	موردون
٤٨٦٠		٧٠		٤٥٠٠	دائنون متنوعون
٣٠٠٠				٣٠٠٠	دائنو توزيعات
٢٠٠٠				٢٠٠٠	دائنون مختلفون
٦٥٠		(١٥٠)		٨٠٠	ارصدة دائنة أخرى
١١٥٠		٥٠٠	٥٠	٦٠٠	م . ج . ت . مستحقة
٢٠٤٢٢٠				٢٠٤٧٠٠	مجموع الخصوم

( تابع ) قوائم التسوية

الرصيد بعد التسويات	التسويات			الرصيد قبل التسويات	اسم الحساب
٧٥٠٠٠				٧٥٠٠٠	مسوار
٥٠٠		٤٠٠٠ (٣٥٠٠)		—	صافي مبيعات انتاج تام
١٠٠		١٠٠		—	ت م ١٠ تام بالتكلفة
(٢٠٠)		٧٠٠ (٩٠٠)		—	ف ت م ١٠ تام
٥٠٨٠		١٠٨٠		٤٠٠٠	ت م ١٠ غير تام بالتكلفة
٩٠٠		٣٠٠		٦٠٠	مشغولات داخلية بالتكلفة
٦٠٠		١٠٠		٥٠٠	ايرادات تشغيل للغير
٦٠٠٠				٦٠٠٠	مخلفات انتاج
(١٠٠)	١٠٠	٦٠٠ (٨٠٠)		—	صافي مبيعات بضائع
(٥٠)		(٥٠)		—	ت م بضائع بالتكلفة
٨٠٠				٨٠٠	ف ت م بضائع
٢٠٠				٢٠٠	اعانات تصدير
١٥٠				١٥٠	ايرادات أوراق مالية
٧٠٠				٧٠٠	ايجارات دائنة
٢٠٠		١٠٠		١٠٠	ارباح رأسمالية
٢٥٠				٢٥٠	ايرادات سنوات سابقة
٩٠٠		٩٠٠		—	ايرادات متنوعة
٨٠٠٠		٨٠٠٠		—	فرق الايجار المحسوب
				—	فرق الفوائد المحسوبة
٩٩٠٣٠				٨٨٣٠٠	مجموع الموارد
٢٠٣٢٥٠				٢٩٣٠٠٠	مجموع الخصوم والموارد

ويلاحظ اننا استخدمنا قائمة التسوية بشكلها المطور ويلاحظ بخصوص هذه القائمة ما يلي :

١ - في الحياة العملية يكتب قرين كل حساب رقمه بالدليل المحاسبي ، وقد اعمل ذلك نظرا لضيق الصفحة ، ولنفس السبب اعمل كتابة رقم التسوية والمقصود به الرقم حسب تسلسل اثبات قيود التسوية .

٢ - استخدم اسلوب تحريك الرصيد بالزيادة او النقص نتيجة للتسويات ، وقد كتبت التسويات التي يترتب عليها نقص الرصيد بين قوسين تميزا لها عن التسويات التي يترتب عليها زيادة الرصيد .

٣ - بعض حسابات النتيجة استحدثت لكونها تتعلق بتسويات في نهاية العام مثل حساب « رسوم جمركية عن المستخدم » وهذه الحسابات بدأت بدون أرصدة لعدم وجودها في الارصدة المعطاة .



٤ - يراعى فى قائمة التسوية سمة استقلال انواع الحسابات ، فمثلا حساب « تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة » من حسابات الموارد ، فجعله مدينا بمبلغ ٩٠٠ جنيه ودائنا بمبلغ ٧٠٠ جنيه يجعل رصيده شاذ ( أى مدين ) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا الوضع لا يغير من كون الحساب من حسابات الموارد ، مع ملاحظة كتابة الرصيد بين قوسين .

٥ - ان المبالغ المكتوبة فى القائمة أمام كل حساب يمثل تغير رصيد هذا الحساب نتيجة للتسويات ، فمثلا يظهر حساب « تأمينات اجتماعية » فى دفتر الاستاذ كما يلى :

٢١٦٠	رصيد منقول	٦/٣٠	٢٠	من د/مزايا عينية	٦/٣٠
٧٠	( ميزان المراجعة )	١/٣٠	١٠٠	من د/مخصصات أخرى	٦/٣٠
	الى د/دائنون متنوعون		٢١١٠	- مخصص الصيانة	٦/٣٠
				رصيد مرسل	
٢٢٣٠			٢٢٣٠		
٢١١٠	رصيد منقول	٦/٣٠			

وبديهي سيكون مصير هذا الحساب هو الاقفال فى حساب العمليات الجارية ، وذلك كأي حساب من حسابات النتيجة .

٦ - ينطبق على قائمة التسوية معادلة ميزان المراجعة السابق بيانها ، وذلك بالنسبة لمجموع الارصدة قبل وبعد التسويات . ويتضح ذلك مما يلى :

قبل التسويات	بعد التسويات	
٢١١٣٦٠	٢١٢٩٢٠	مجموع أرصدة حساب الأصول
٨١٦٤٠	٩٠٣٣٠	مجموع أرصدة حسابات الاستخدامات
٢٩٣٠٠٠	٣٠٣٢٥٠	
٢٠٤٧٠٠	٢٠٤٢٢٠	مجموع أرصدة حسابات الخصوم
٨٨٣٠٠	٩٩٠٣٠	مجموع أرصدة حسابات الموارد
٢٩٣٠٠٠	٣٠٣٢٥٠	

٧ - مجموع أرصدة الموارد بعد التسويات ( ٩٩٠٣٠ جنيه ) يزيد عن مجموع أرصدة الاستخدامات بعد التسويات ( ٩٠٣٣٠ جنيه ) بمبلغ ٨٧٠٠ جنيه ، وهو يمثل نتيجة العام أى الفائض القابل للتوزيع ، كما سيظهر فى المرحلة الثانية من حساب العمليات الجارية .

وينعكس هذا الفائض في زيادة مجموع أرصدة الاصول بعد التسويات (٢١٢٩٢٠ جنيه) عن مجموع أرصدة الخصوم بعد التسويات (٢٠٤٢٢٠ جنيه) إذ أن هذه الزيادة هي محصلة العمليات الإيرادية في هيكل حسابات الميزانية أي المركز المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية السنة المالية .

٨ - لما كانت نتيجة العام هي همزة الوصل بين حسابات النتيجة وحسابات الميزانية ، ولما كان النظام المحاسبي يستلزم إجراء توزيع الفائض قبل اعداد الميزانية فإن هذا الفائض ينعكس في الميزانية في زيادة حسابات الاحتياطيات بمقدار الفائض المحتجز وزيادة حساب دائر توزيعات بمقدار الفائض الموزع ، كما سيتبين من قيود إجراء التوزيعات وحساب العمليات الجارية ( المرحلة الثالثة ) .

وبعد انعكاس هذا الفائض في الميزانية تتحول معادلة ميزان المراجعة الى معادلة الميزانية باعتبار أن مجموع كل من حسابات الاصول والخصوم يعادل ٢١٢٩٢٠ جنيه ، كما سيتضح أيضا عند تصوير الميزانية .

أما إذا كان نتيجة العام متمثلة في عجز فإن هذا العجز ينعكس في زيادة مجموع أرصدة حسابات الخصوم بعد التسويات عن مجموع أرصدة حسابات الاصول بعد التسويات . وبإظهار هذا العجز في جانب الاصول كما سبق أن بينا يتعادل مجموع الاصول مع مجموع الخصوم .

### قيود اقفال حسابات النتيجة

رقم	بيان	له	منه
٢٨١	من ح/ العمليات الجارية		٩٠٣٨٠
٣١١	الى ح/ اجور نقدية	٨٩٥٠	
٣١٢	الى ح/ مزايا عينية	٧٩٠	
٣١٣	الى ح/ تأمينات اجتماعية	٢١١٠	
٣٢	الى ح/ مستلزمات سلعية	٤٠٤٤٠	
٣٢	الى ح/ مستلزمات خدمية	٣٨٥٠	
٣٤	الى ح/ مشتريات بفرض البيع	٥٠٠٠	
٣٥١١	الى ح/ رسوم جمركية عن المستخدم	١٠٠٠	
٣٥١٤	الى ح/ ضرائب أخرى	٢٢٠	
٣٥٢	الى ح/ اهلاك	١٠٢٧٠	
٣٥٣	الى ح/ ايجارات فعلية	٢٥٠	
٣٥٤	الى ح/ فرق الايجار المحسوب	٩٠٠	
٣٥٥	الى ح/ فوائد محلية	٢٤٠٠	
٣٥٧	الى ح/ فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠	
٣٥٨	الى ح/ ف.ت.م. انتاج تام	١٠٠	
٣٦٧	الى ح/ مخصصات بخلاف م. الاهلاك	٤٩٦٠	
٣٦٨	الى ح/ ضرائب عقارية	٨٠٠	
٣٦٩	الى ح/ ضرائب دخلية	٣٤٠	
	(اقفال حسابات الاستخدامات المذكورة في الحساب الختامي)		

م.د	بيان	له	منه
٢٥٩	من د/ف.ت.م.م. البضائع		٥٠
٢٨١	الى د/العمليات الجارية	٥٠	
	( اقفال حساب الاستخدام المذكور في الحساب الختامي )		
٤١١	من د/صافي مبيعات انتاج تام		٧٥٠٠٠
٤١٢	من د/ت.م.م. انتاج تام بالتكلفة		٥٠٠
٤١٣	من د/ف.ت.م.م. انتاج تام		١٠٠
٤١٥	من د/مشغولات داخلية تامة بالتكلفة		٥٠٨٠
٤١٦	من د/ايرادات تشغيل للغير		٩٠٠
٤١٩	من د/مخلفات انتاج		٦٠٠
٤١٨١	من د/صافي مبيعات بضائع		٦٠٠٠
٤٢٢	من د/اعانات تصدير		٨٠٠
٤٣	من د/ايرادات اوراق مالية		٢٠٠
٤٤٢	من د/ايجارات دائنة		١٥٠
٤٤٣	من د/ارباح رأسمالية		٧٠٠
٤٤٤	من د/ايرادات سنوات سابقة		٢٠٠
٤٤٦	من د/ايرادات متنوعة		٢٥٠
٤٤٧	من د/فرق الايجار المحسوب		٩٠٠
٤٤٨	من د/فرق الفوائد المحسوبة		٨٠٠٠
٢٨١	الى د/العمليات الجارية	٩٩٣٨٠	
	( اقفال حسابات الموارد المذكورة في الحساب الختامي )		
٢٨١	من د/العمليات الجارية		٣٥٠
٤١٤	الى د/ت.م.م. انتاج غير تام بالتكلفة	٢٠٠	
٤١٨٢	الى د/ت.م.م. بضائع بالتكلفة	١٠٠	
٤١٨٣	الى د/ف.ت.م.م. بضائع	٥٠	
	( اقفال حسابات الموارد المذكورة في الحساب الختامي )		

ويلاحظ على هذه القيود انه قد تم اقفال كل من حسابات الاستخدامات والموارد ذات الارصدة الشاذة بقيود مستقلة .

كما يلاحظ ان نتيجة قيود الاقفال تتفق مع ما سبق ان استنتاجناه من ان الفائض القابل للتوزيع هو ٨٧٠٠ جنيه ومع رصيد المرحلة الثانية من حسابات العمليات الجارية بعد اعداده ، اذ ان :

$$( ٩٩٣٨٠ - ٣٥٠ ) - ( ٩٠٣٨٠ - ٥٠ ) = ٨٧٠٠ جنيه$$

$$= \text{الفائض القابل للتوزيع}$$

## قائمة توزيع الفائض

جنيه	جنيه	جنيه
	٨٧٠٠	
	٧٠٠	
		٨٠٠٠
	٤٠٠	
	٤٠٠	
	٤٠٠	
		١٢٠٠
		٦٨٠٠
	٤٥٠٠	
٦٠٠		
٣٠٠		
٩٠٠		
	١٥٠٠	
		٦٠٠٠
		٨٠٠
		٨٠
		٧٢٠
	٥٤٠	
٧٢		
٣٦		
٧٢		
	١٨٠	
		٧٢٠

وبلاحظ على القائمة انها بدأت بتجنيب الارباح الرأسمالية لحساب احتياطيائ  
 اخرى - احتياطي رأسمالي ، ثم حسبت نسبة كل من الاحتياطيائ الثلاث (٥٪) على  
 الباقي بعد هذا التجنيب .

## قيود توزيع الفائض

منه	له	بيان	م.د
١٩٠٠		من ح/العمليات الجارية	٢٨١
	٤٠٠	الى ح/احتياطي قانوني	٢٢١
	٤٠٠	الى ح/احتياطي يستثمر في صناديق حكومية	٢٢٢
	٤٠٠	الى ح/احتياطي ارتفاع أسعار الاصل	٢٢٦
	٧٠٠	الى ح/احتياطيات أخرى - ا. رأسمالي	٢٢٧
		( الفائض المحتجز )	
٦٨٠٠		من ح/العمليات الجارية	٢٨١
	٥٠٤٠	الى ح/دائنو توزيعات - حصة الدولة	٢٦٤١
	١٦٨٠	الى ح/دائنو توزيعات - حصة العاملين	٢٦٤٢
	٨٠	الى ح/دائنو توزيعات - حصص أخرى	٢٦٤٤
		( الفائض الموزع )	

ويترتب على هذه القيود اقفال حساب العمليات الجارية ، وانعكاس نتيجة العام ( الفائض القابل للتوزيع ) في حسابات الميزانية بزيادة الاحتياطيات بمبلغ ١٩٠٠ جنيه وزيادة حساب دائنو توزيعات بمبلغ ٦٨٠٠ جنيه .

واذا كانت نتيجة العام عجز يقلل حساب العمليات الجارية بجعله دائنا وحساب « فائض مرحل ح/٢٢٨ » مدينا مع اظهار هذا العجز في جانب الاصول كرصيد شاذ تحت عنوان « عجز مرحل ح/٢٢٨ » ، كما سبق ان بينا .



## حساب العمليات الجارية

م.د	الاجور	جنيه	جنيه	جنيه
٣١١	اجور نقدية		٨٩٥٠	
٣١٢	مزايا عينية		٧٩٠	
٣١٣	تأمينات اجتماعية		٢١١٠	
				١١٨٥٠
	المصروفات العامة			
٣٢	مستلزمات سلعية		٤٠٤٤٠	
٣٣	مستلزمات خدمية		٢٨٥٠	
٣٤	مشتريات بفرض البيع		٥٠٠٠	
				٤٩٢٩٠
	مصروفات تحويلية جارية			
٣٥١١	رسوم جمركية	١٠٠٠		
٣٥١٤	ضرائب أخرى	٢٢٠		
			١٢٢٠	
٣٥٢	املاك		١٠٢٧٠	
٣٥٣	ايجارات فعلية	٢٥٠		
٣٥٤	فرق الايجار المحسوب	٩٠٠		
			١١٥٠	
٣٥٥	فوائد محلية	٢٤٠٠		
٣٥٧	فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠		
			١٠٤٠٠	
	رق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام	١٠٠		
٣٥٨	فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع	(٥٠)		
٣٥٩			٥٠	
				٢٣٠٩٠
	فائض العمليات الجارية (رصيد مرهل)			٤٤٠٠
				٨٨٦٣٠





( تابع ) حساب العمليات الجارية

[illegible]

عن السنة الختامية في ١٩٨١/٦/٣٠

رقم	جنيه	جنيه	جنيه
	فائض العمليات الجارية		٤٤٠٠
	( رصيد منقول )		
٤٣	ايرادات أوراق مالية		٢٠٠
	ايرادات تحويلية		
٤٤٢	ايجارات دائنة	١٥٠	
٤٤٣	أرباح رأسمالية	٧٠٠	
٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة	٢٠٠	
٤٤٦	ايرادات متنوعة	٢٥٠	
٤٤٧	فرق الايجار المحسوب	٩٠٠	
٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠	
			١٠٢٠٠
			١٤٨٠٠
	الفائض القابل للتوزيع (رصيد منقول)		٨٧٠٠
			٨٧٠٠

م.د	جنيه	جنيه
	<b>الاصول الثابتة</b>	
١١١	أراضي	١٠٠٠٠
١١٢	مباني وانشاءات ومرافق	٤٢٠٠٠
١١٣	آلات ومعدات	٥٠٠٠٠
١١٤	وسائل نقل وانتقال	١١٠٠٠
١١٥	عدد وأدوات	٧٦٠
١١٦	اثاث ومعدات مكاتب	٣٢٠٠
١١٨	نفقات ايرابية مؤجلة	١٥٠٠
		<hr/>
		١١٨٤٦٠
	<b>مشروعات تحت التنفيذ</b>	
١٢١	تكوين سلمي	٣٠٨٠
١٢٢	انفاق استثماري	١٤٠٠٠
		<hr/>
		١٧٠٨٠
	<b>المخزون</b>	
١٣١١	خامات	١٤٧٠٠
١٣١٢	وقود	٢٠٠٠
١٣١٣	قطع غيار ومهمات	٧٠٠٠
١٣١٤	مواد تعبئة وتغليف	
١٣١٥	مخلفات	٣٠٠
١٣٢	انتاج غير تام	٧٠٠
١٣٣	انتاج تام	٤٠٠٠
١٣٥	بضائع بغرض البيع	٦٠٠
١٣٦	اعتمادات مستندية لشراء بضائع	٤٨٠٠
		<hr/>
		٣٦١٠٠
	<b>استثمارات مالية</b>	
١٥١	استثمارات في سندات حكومية	٧٠٠٠
	<b>مدينون</b>	
١٦١	عملاء	١٥٢٢٠
١٦٢	مدينون متنوعون	٢٠٠٠
		<hr/>
		١٧٢٢٠
	<b>حسابات مدينة مختلفة</b>	
١٧١	مدينون مختلفون	١٥٠٠
١٧٢	أرصدة مدينة أخرى	٦٦٠
١٧٣	ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة	٦٠٠
		<hr/>
		٢٧٦٠
	<b>نقدية بالصندوق وبالبنوك</b>	
١٨٢	بنك حساب جاري	١٣٨٠٠
١٨١	نقدية بالصندوق	٥٠٠
		<hr/>
		١٤٣٠٠
		<hr/>
		٢١٢٩٢٠

رقم	رأس المال	جنيه	جنيه
٢١١	رأس مال مملوك		١٢٠٠٠٠
	احتياطات وفائض مرحل		
٢٢١	احتياطي قانوني	٧٤٠٠	
٢٢٢	احتياطي يستثمر في سندات حكومية	٧٤٠٠	
٢٢٦	احتياطي ارتفاع أسعار الأصول	٩٠٥٠	
٢٢٧	احتياطات أخرى	٢٠٠٠	
			٢٥٨٥٠
	المخصصات		
٢٣١	مخصص الاملاك	٢٢٤١٠	
٢٣٣	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٥٠٠	
٢٣٤	مخصصات أخرى	٦٠٠	
			٢٣٥١٠
٢٤١	قروض طويلة الأجل قروض محلية طويلة الأجل		١٣٠٠٠
	بنوك دائنة		
٢٥٣	جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية		٣٠٠٠
	دائنون		
٢٦١	موردين	٩١٠٠	
٢٦٣	دائنون متنوعون	٤٨٦٠	
٢٦٤	دائنو توزيعات	٩٨٠٠	
			٢٣٧٦٠
	حسابات دائنة مختلفة		
٢٧٢	دائنون مختلفون	٢٠٠٠	
٢٧٣	أرصدة دائنة أخرى	٦٥٠	
٢٧٤	مصرفات جارية وتخصيصية مستحقة	١١٥٠	
			٣٨٠٠
			٢١٢٩٢٠

قائمة الانتاج والقيمة المضافة

مبالغ		اسم الحساب	م°د
جنيه	جنيه		
		أولا - قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق :	
		١ - الانتاج بسعر البيع	
	٧٥٠٠٠	(أ) صافي مبيعات انتاج تام	٤١١
	٥٠٠	(ب) تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة	٤١٢
	١٠٠	(ج) ف°ت°م° الانتاج التام	٤١٣
٧٥٦٠٠		مجموع	
(٢٠٠)		٢ - تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة	
٥٠٨٠		٣ - مشغولات داخلية بالتكلفة	٤١٥
٩٠٠		٤ - إيرادات تشغيل للغير	٤١٦
٦٠٠		٥ - مخلفات انتاج	٤١٩
		٦ - بضائع بغرض البيع	
	٦٠٠٠	(أ) صافي مبيعات بضائع	٤١٨١
	(١٠٠)	(ب) تغير مخزون بضائع بالتكلفة	٤٦٨٢
	(٥٠)	(ج) ف°ت°م° البضائع	٤١٨٣
		مجموع	
	٥٨٥٠	- مشتريات بغرض البيع	٣٤
	٥٠٠٠	انتاج النشاط التجاري	
٨٥٠			
٨٢٨٣٠			
		ثانيا - قيمة الانتاج الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج	
		قيمة الانتاج الاجمالي بسعر السوق	
		مضافا :	
		اعانات تصدير	٤٢٢
٨٠٠			
٨٢٦٣٠		ناقصا :	
		رسوم جمركية	٣٥١١
	١٠٠٠		
		ضرائب اخرى	٣٥١٤
	٢٢٠		
١٢٢٠			
٨٧٤١٠			

( تابع ) قائمة الانتاج والقيمة المضافة

م.د	اسم الحساب	مبالغ	
	<b>ثالثا - القيمة المضافة الاجمالية :</b>	جنيه	جنيه
	قيمة الانتاج الاجمالي بتكلفة عوامل الانتاج ناقصا :	٨٢٤١٠	
٢٢	مستلزمات سلعية	٤٠٤٤٠	
٢٣	مستلزمات خدمية	٢٨٥٠	
		٤٤٢٩٠	
		٢٨١٢٠	
	<b>رابعا - القيمة المضافة الصافية :</b>		
	القيمة المضافة الاجمالية	٢٨١٢٠	
	- الامسلاك	١٠٢٧٠	
٢٥٢		٢٧٨٥٠	
	<b>خامسا - توزيعات القيمة المضافة :</b>		
	١ - الاجور :		
٣١٦	( أ ) اجور نقدية	٧٩٥٠	
٣١٢	( ب ) مزايا عينية	٧٩٠	
٣١٣	( ج ) تأمينات اجتماعية	٢١١٠	
		١١٨٥٠	
	٢ - الايجارات :		
٣٥٣	( أ ) ايجارات فعلية	٢٥٠	
٣٥٤	( ب ) فرق الايجار المحسوب	٩٠٠	
		١١٥٠	
	٣ - الفوائد :		
٣٥٥	( أ ) فوائد محلية	٢٤٠٠	
٣٥٧	( ب ) فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠	
		١٠٤٠٠	
	٤ - الفائض :		
٣٥٨	( أ ) ف.ت.م. الانتاج التام	١٠٠	
٣٥٩	( ب ) ف.ت.م. البضائع	(٥٠)	
	( ج ) فائض العمليات الجارية	٤٤٠٠	
		٤٤٥٠	
		٢٧٨٥٠	

## المثال الثاني ( الحسابات الختامية التقليدية ) :

نفرض انه في المثال السابق توافرت البيانات الآتية في نهاية السنة المالية بخصوص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ( المراكز الرئيسية ) :

١ - تكلفة « مراكز العمليات الرأسمالية » ٥٠٨٠ جنيه ( ١٦٥٠٠ جنيه أجور - ٢٧٤٠ جنيه مستلزمات سلعية - ١٥٠ جنيه مستلزمات خدمية - ٥٤٠ جنيه مصروفات تحويلية جارية ) .

٢ - تكلفة « مراكز الانتاج » و « مراكز الخدمات الانتاجية » و « مراكز الخدمات التسويقية » و « مراكز الخدمات الادارية والتمويلية » من الاستخدامات ( بعد خصم تكلفة مراكز العمليات الرأسمالية ) تتسق مع النسب المئوية التالية :

مركز ٨	مركز ٧	مركز ٦	مركز ٥	الاستخدامات
%١٥	%١٠	%٣٠	%٤٥	أجور
% ٥	%١٠	%٣٥	%٥٠	مستلزمات سلعية
%١٠	%١٠	%٤٠	%٤٠	مستلزمات خدمية
%٤٥	% ٥	%٢٠	%٣٠	م . تحويلية جارية

### والمطلوب :

- ١ - قائمة توضح ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة .
- ٢ - حساب الانتاج والمتاجرة عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ .
- ٣ - حساب الارباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ .

يلاحظ استبعاد فروق تقويم التغير في المخزون من المصروفات التحويلية الجارية ، فالمصروفات التي تظهر في ملخص توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة .

= اجمالي المصروفات - فروق تقويم التغير في المخزون

= ٢٣٠٩٠ - ( ١٠٠ - ٥٠ )

= ٢٣٠٤٠ جنيه

## ماخص توزيع الاستخدمات على حسابات المراقبة

مراقبة مراكز العمليات الرأسمالية <sup>٩</sup>		مراقبة مراكز الخدمات الادارية <sup>٨</sup>		مراقبة مراكز الخدمات التسويقية <sup>٧</sup>		مراقبة مراكز الخدمات الانتاجية <sup>٦</sup>		مراقبة مراكز الانتاج <sup>٥</sup>		الاستخدمات	
جنيته	م.د	جنيته	م.د	جنيته	م.د	جنيته	م.د	جنيته	م.د	جنيته	م.د
١٦٥٠	٩٢١	١٥٣٠	٨٣١	١٠٢٠	٧٢١	٣٠٦٠	٦٢١	٤٥٩٠	٥٣١	١١٨٥٠	٢١
٢٧٤٠	٩٢٢	١٨٨٥	٨٣٢	٢٧٧٠	٧٢٢	١٢١٩٥	٦٢٢	١٨٨٥٠	٥٣٢	٤٠٤٤٠	٢٢
١٥٠	٩٢٣	٢٧٠	٨٣٣	٢٧٠	٧٢٣	١٤٨٠	٦٢٣	١٤٨٠	٥٣٣	٣٨٥٠	٢٣
٥٤٠	٩٢٥	١٠١٢٥	٨٣٥	١١٢٥	٧٢٥	٤٥٠٠	٦٢٥	٦٧٥٠	٥٣٥	٢٣٠٤٠	٢٤
		٦١٠٠	٨٣٦							٥٠٠٠	٢٥
										٦١٠٠	٢٦
٥٠٨٠		٢٠٠١٠		٦٢٨٥		٢٢٢٣٥		٣٦٦٧٠		٩٠٢٨٠	٢٧
										الاجمالي	



## حساب الانتاج والتجارة عن

م.د	جنيه	جنيه
	<b>تكاليف مراكز الانتاج</b>	
٥٣١	أجـسـور	٤٥٩٠
٥٣٢	مستلزمات سلعية	١٨٨٥٠
٥٣٣	مستلزمات خدمية	١٤٨٠
٥٣٥	مصرفات تحويلية جارية	٦٧٥٠
		٢١٦٧٠
	<b>تكاليف الخدمات الانتاجية</b>	
٦٣١	أجـسـور	٣٠٦٠
٦٣٢	مستلزمات سلعية	١٣١٩٥
٦٣٣	مستلزمات خدمية	١٤٨٠
٦٣٥	مصرفات تحويلية جارية	٤٥٠٠
		٢٢٢٣٥
		٥٢٩٠٥
		<u>٥٤١٠٥</u>
٥٣٤	تكلفة الانتاج التام ( رصيد منقول ) مشتريات بغرض البيع	٥٠٠٠
٢٥٨	فرق تقويم التغير في المخزون :	
٢٥٩	انتاج تام	١٠٠
	بضائع بغرض البيع	(٥٠)
		٥٠
	مجمـل فائـض الانتاج ( رـصيد مـرحـل )	٢٢٧٩٥
		<u>٨٢٩٥٠</u>

السنة المنتهية في ١٩٧٣/١٢/٣١

م.د		جنيه	جنيه
٤١٤	تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة تكلفة الانتاج القام ( رهيد مرحل )		(٢٠٠) ٥٤١٠٥
			<u>٥٣٩٠٥</u>
	ايرادات النشاط الجارى		
	الانتاج بسعر البيع :		
٤١١	صافى مبيعات انتاج تام	٧٥٠٠٠	
٤١٢	تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة	٥٠٠	
٤١٣	فرق تقويم التغير فى المخزون	١٠٠	
			<u>٧٥٦٠٠</u>
٤١٦	ايرادات تشغيل الغير		٩٠٠
٤١٩	مخلفات انتاج		٦٠٠
	بضائع بفرض البيع :		
٤١٨١	صافى مبيعات بضائع	٦٠٠٠	
٢١٨٢	تغير مخزون البضائع بالتكلفة	(١٠٠)	
٤١٨٣	فرق تقويم التغير فى المخزون	( ٥٠ )	
			<u>٥٨٥٠</u>
			<u>٨٢٩٥٠</u>

( تابع ) حساب الانتاج والمقايمة عن

م٠د	تكاليف الخدمات التسويقية	جنيه	جنيه
٧٣١	أجور	١٠٢٠	
٧٣٢	مستلزمات سلعية	٣٧٧٠	
٧٣٣	مستلزمات خدمية	٣٧٠	
٧٣٥	مصرفات تحويلية جارية	١١٢٥	
			٦٢٨٥
	مجممل فائض الانتاج والمقايمة ( مرحل لحساب الأرباح والخسائر )		١٨٣١٠
			٢٤٥٩٥

حساب الأرباح والخسائر عن

م٠د	تكاليف الخدمات الادارية والته	جنيه	جنيه
٨٣١	أجور	١٥٣٠	
٨٣٢	مستلزمات سلعية	١٨٨٥	
٨٣٣	مستلزمات خدمية	٣٧٠	
٨٣٥	مصرفات تحويلية جارية	١٠١٢٥	
			١٣٩٠
٣٦٧	مخصصات ( بخلاف مخصصات الاهلاك )	٤٩٦٠	
٣٦٨	ضرائب عقارية	٨٠	
	( رصيد مرحل )		٨٧١٠
٣٦٩	ضرائب دخلية		٢٤٠
	الفائض القابل للتوزيع		٨٧٠٠
			٩٠٤٠

السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠

م.د	جنيه	جنيه
		٢٣٧٩٥
	مجمّل فائض الانتاج ( رصيد منقول )	
	اعانات	
٤٢٢	اعانات تصدير	٨٠٠
		<u>٢٤٥٩٥</u>

السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠

م.د	جنيه	جنيه
		١٨٣١٠
	مجمّل فائض الانتاج والمقاجرة ( منقول من حساب الانتاج والمقاجرة )	
٤٣	ايرادات أوراق سالية	٢٠٠
	ايرادات تحويلية	
٤٤٢	ايجارات دائنة	١٥٠
٤٤٣	أرباح رأسمالية	٧٠٠
٤٤٤	ايرادات سنوات سابقة	٢٠٠
٤٤٦	ايرادات متنوعة	٢٥٠
٤٤٧	فرق الايجار المحسوب	٩٠٠
٤٤٨	فرق الفوائد المحسوبة	٨٠٠٠
		<u>١٠٢٠٠</u>
		<u>٢٨٧١٠</u>
	الفائض ( رصيد منقول )	<u>٩٠٤٠</u>
		<u>٩٠٤٠</u>



## ملحق رقم ( ١ ) - اسئلة نظرية

يجب ان يلم الطالب بالجوانب النظرية للنظام المحاسبى الموحد ، ونورد فيما يلى بعض الاسئلة النظرية التى يجب ان يوجه الطالب اهتمامه نحوها .

**السؤال الأول :** « روى عند اعداد النظام المحاسبى ان يحقق اهدافا معينة » .  
وضح بايجاز هذه الاهداف .

**السؤال الثانى :** « ينقسم الاطار العام للدليل المحاسبى الى ثلاث اقسام رئيسية » .  
وضح بايجاز هذه الأقسام .

**السؤال الثالث :** « بالرغم من الاختلافات الجوهرية بين حسابات الميزانية وحسابات النتيجة فان هناك علاقة عضوية تربطهما » .  
علق على هذه العبارة .

**السؤال الرابع :** « من سمات العامة للدليل المحاسبى استقلال كل من حسابات الميزانية وحسابات النتيجة » .  
وضح بايجاز انعكاس هذه السمة فى الدليل المحاسبى .

**السؤال الخامس :** « من سمات الدليل المحاسبى اشتماله على استخدامات وموارد محسوبة » .  
وضح هذه السمة .

**السؤال السادس :** « من سمات النظام المحاسبى ازدواجية الحساب الختامى » .  
وضح هذه السمة .

**السؤال السابع :** « من سمات الدليل المحاسبى التقسيم القطاعى لحسابات الحقوق والالتزامات ، وكذلك تخصيص حسابات لعمليات النشاط الجارى وأخرى لعمليات النشاط الاستثمارى أو الرأسمالى » .  
وضح هذه العبارة .

**السؤال الثامن :** « تحقيقا لوحدة مصدر اعداد الموازنة النقدية استلزم النظام المحاسبى التوجيه المحاسبى للعمليات بشكل يحقق ربط التدفقات النقدية بحسابات الحقوق والالتزامات . وذلك باتباع اجراء محاسبى يمكن ان يطلق عليه تعميم اساس الاستحقاق » .  
وضح المقصود بهذا التعميم مع ذكر بعض الاستخدامات والموارد وحسابات الالتزامات والحقوق المقابلة .

**السؤال العاشر :** « تم تبويب الأصول بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » .  
وضح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الأصول .

**السؤال الحادى عشر :** وضع بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « اصول ثابتة » ،

« مشروعات تحت التنفيذ » ، « مدينون » ، « عملاء » ، « مدينون متنوعون » ، « حسابات مدينة مختلفة » ، « مدينون مختلفون » ، « إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة » ، « أرصدة مدينة أخرى » .

**السؤال الثاني عشر :** « يحكم المعالجة المحاسبية لحسابات الأصول الثابتة قواعد عامة » . وضع بايجاز هذه القواعد .

**السؤال الثالث عشر :** « ورد بخريطة الحسابات بالنظام المحاسبى الموحد حسابان للاعتمادات المستندية » . وضع القواعد التى تحكم المعالجة المحاسبية لكل من هذين الحسابين .

**السؤال الرابع عشر :** « يخضع المعالجة المحاسبية لحسابات مخازن المستلزمات السلعية لقواعد خاصة » . وضع هذه القواعد .

**السؤال الخامس عشر :** « تم نبويب الخصوم بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضع هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لنبويب الخصوم .

**السؤال السادس عشر :** وضع بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « ائتمانيات » ، « مخصصات » ، « دائنون » ، « موردون » ، « دائنون متنوعون » ، « حسابات دائنة مختلفة » ، « مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة » ، « أرصدة دائنة أخرى » .

**السؤال السابع عشر :** « يحكم المعالجة المحاسبية لحسابى العملاء والموردين قواعد معينة » . وضع هذه القواعد .

**السؤال الثامن عشر :** « تم نبويب الاستخدامات بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » . وضع هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لنبويب عناصر التكاليف .

**السؤال التاسع عشر :** وضع بايجاز معنى المصطلحات الآتية : « اجور » ، « مستلزمات سلعية » ، « مستلزمات خدمية » ، « مشتريات بفرض البيع » ، « مصروفات تحويلية جارية » ، « تحويلات جارية تخصيصية » .

**السؤال العشرون :** « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لكل من حساب الاجور النقدية والمزايا العينية » . وضع بايجاز هذه القواعد .

**السؤال الحادى والعشرون :** « يحكم حساب المستلزمات الخدمية قواعد خاصة » . وضع بايجاز هذه القواعد .

**السؤال الثاني والعشرون :** « هناك قواعد خاصة بحساب المشتريات بغرض البيع » .  
وضّح بإيجاز هذه القواعد .

**السؤال الثالث والعشرون :** وضّح بإيجاز المعالجة المحاسبية لحساب « رسوم الانتاج »  
في دفاتر كل من البائع والمشتري .

**السؤال الرابع والعشرون :** « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية للاهلاك من زوايا  
اساس حسابه ، وطريقة حسابه ، وتاريخ بدئه » . وضّح بإيجاز هذه  
القواعد .

**السؤال الخامس والعشرون :** « معدلات الاهلاك الواردة بملحق انظام المحاسبى  
الموحد مبنية على فروض معينة » . بين هذه الفروض موضحا موقف النظام  
ونعديلائه بخصوص الحالات التى قد تنشأ عند تطبيق هذه الفروض .

**السؤال السادس والعشرون :** « يحقق كل من حساب فرق الايجاز المحسوب و الفرق  
النوائد المحسوبة اهدافا معينة » . وضّح هذه الاهداف .

**السؤال السابع والعشرون :** « تم تبويب الموارد بالدليل المحاسبى طبقا لاطار معين » .  
وضّح هذا الاطار مع المقارنة بينه وبين الاطار التقليدى لتبويب الإيرادات .

**السؤال الثامن والعشرون :** وضّح بإيجاز معنى « مصطلحات الآتية : « إيرادات  
النشاط الجارى » ، « اعانات » ، « إيرادات أوراق مالية » ، « إيرادات  
تصويبية » .

**السؤال التاسع والعشرون :** « طبقا للنظام المحاسبى يعالج حساب صافى مبيعات  
طبقا لقواعد معينة » . وضح هذه القواعد .

**السؤال الثلاثون :** « اشرح بإيجاز مفهوم حسابات التغير في المخزون موضحا  
القواعد الخاصة بها طبقا للنظام المحاسبى » .

**السؤال الحادى والثلاثون :** اشرح بإيجاز مفهوم حساب فرق تقويم التغير في  
مخزون الانتاج التام موضحا القواعد الخاصة به .

**السؤال الثانى والثلاثون :** « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لكل من المشغولات  
الداخلية ومخلفات الانتاج » . وضّح هذه القواعد .

**السؤال الثالث والثلاثون :** « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لحساب الاهلاكات  
وايرادات الأوراق المالية » . وضّح هذه القواعد .



**السؤال الرابع والثلاثون :** « هناك قواعد تحكم المعالجة المحاسبية لحسابى أرباح بيع مخلفات وأرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات » . وضع هذه القواعد .

**السؤال الخامس والثلاثون :** « يمكن القول بصفة عامة ان هناك سبب وتوقيت لتكوين او تغذية او تعديل كل مخصص ، كما ان هناك وجه وتوقيت لاستخدامه » . علق على هذه العبارة بخصوص كل من « مخصص الاهلاك » ، و « مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها » و « مخصص الصيانة » و « مخصص هبوط اسعار الانتاج التام » و « مخصص الضرائب المتنازع عليها » .

**السؤال السادس والثلاثون :** « يحكم حساب العمليات الجارية قواعد معينة » . وضع بايجاز هذه القواعد .

**السؤال السابع والثلاثون :** « بجانب حساب العمليات الجارية يستلزم النظام المحاسبى الموحد تصوير الحسابات الختامية التقليدية » . وضع بايجاز القواعد التى تحكم تصوير هذه الحسابات الختامية .

**السؤال الثامن والثلاثون :** « هناك اوجه اختلاف رئيسية بين حساب العمليات الجارية والحسابات الختامية التقليدية » وضع بايجاز هذه الاختلافات .

**ملاحظة :** بمقارنة القواعد التى تحكم تصوير حساب العمليات الجارية من جهة والحسابات الختامية التقليدية من جهة اخرى نستخلص اوجه الاختلاف الرئيسية الآتية :

العمليات الجارية	الحسابات الختامية التقليدية	اوجه الاختلاف
نتيجة العام	قوائم احصائية	١ - الوضع المحاسبى
على اساس نوعى	على اساس وظيفى	٢ - تبويب الاستخدامات
تظهر كبنء من الموارد	تستبعد من الموارد	٣ - المشغولات الداخلية

وعلى الطالب ان يعلق بايجاز على كل من اوجه الاختلاف الرئيسية الثلاث .

**السؤال التاسع والثلاثون :** « هناك قواعد تحكم توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة » . وضع بايجاز هذه القواعد .

**السؤال الأربعون :** وضع خطوات القياس فى قائمة الانتاج والقيمة المضافة ..



## ملحق رقم ( ٢ ) تطبيقات عملية

### المجموعة الأولى

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٦٣ ) الى صفحة ( ٨٢ ) .

#### التمرين الأول

تعاقبت شركة قطاع عام على شراء اراضى بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ، ودفعت الشركة الشركة مقدم الثمن وقدره ١٠٠٠٠ جنيه بشيك ، وفى تاريخ لاحق استلمت الشركة الاراضى ، واتفق على سداد باقى الثمن على اقساط سنوية ، ودفعت الشركة مصروفات التسجيل التى بلغت ٦٠٠ جنيه بشيك .

والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى علما بأنه لم يتم بعد تهيئة الاراضى للاستعمال .

#### التمرين الثانى

اشترت شركة قطاع عام اثاث ومعدات مكاتب بالاجل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، ودفع هذا المبلغ بشيك عند استلام هذه الاصول التى تم ايداعها بالمخازن ، وفى تاريخ لاحق صرف منها للاستعمال ما تكلفته ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب القيود كما تظهر باذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

#### التمرين الثالث

تعاقبت شركة قطاع عام مع احد الموردين بالخارج على استيراد ٥ آلات متجانسة من آلات النشاط الانتاجى بشروط الآنية :

١ - ثمن الآلة الواحدة ١٠٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .

٢ - ان يتم ارسال ثلاث آلات خلال شهر والباقى بعد شهرين .

وقامت الشركة بفتح اعتماد مستندى رقم ١٠٧ بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجارى للشركة ، وبلغت عمولة ومصروفات البنك ١٥٠٠ جنيه خصمت ايضا من الحساب الجارى .

ودفعت الشركة بشيك مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك كإماتات تحت ذمة التخليص الجمركى على هذه الرسالة .

وبعد شهر من تاريخ فتح الاعتماد وصل ميناء الاسكندرية ثلاث آلات طبقا للتعاقد ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة على هذه الآلات وقدرها ١٤٠٠٠ جنيه من الأمانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكاليف نقل الآلات لمخازن الشركة ٢٠٠ جنيه .

والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات .

### التمرين الرابع

ورد لميناء الاسكندرية ١ آلات نشاط انتاجي لحساب شركة قطاع عام ، وكانت الشركة قد فذحت خلال الشهر الماضي اعتمادا مستنديا رقم ٥٠١ لاستيراد هذه الآلات ، وفيما يلي البيانات المتعلقة بهذا الاعتماد :

١ - قيمة الاعتماد ٨٠٠٠٠ جنيه على اساس ان سعر الآلة ٨٠٠٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وخصم البنك وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة ٣٠٪ من قيمة هذا الاعتماد .

٢ - بلغت عمولة ومصرفات البنك عن هذا الاعتماد ٢٠٠٠ جنيه خصمت وقت فتح الاعتماد من الحساب الجارى للشركة لدى البنك .

وفى سبيل التخليص على هذه الآلات تم الاتفاق مع البنك على ان يقوم بتمويل باقى قيمة الاعتماد ( ٧٠٪ ) ، وتمت تسوية الرسوم المستحقة وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه من الأمانات السابق دفعها .

وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل الآلات لمخازن الشركة ٤٠٠ جنيه .

وبلغت تكاليف نهية واعداد هذه الآلات للاستخدام ما يلى :

١ - ١٨٠٠ جنيه بواسطة أجهزة الشركة ، وذلك طبقا لخطرات ادارة التكاليف .

٢ - ١٠٠٠ جنيه بواسطة الغير ، ولم يسدد هذا المبلغ بعد .

فاذا علمت ان الآلات قد بدء استخدامها ، فالمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات .

### التمرين الخامس

استلمت شركة قطاع عام من شركة النصر سيارات قيمتها التعاقدية ١٥٠٠٠ جنيه ، علما بان الشركة سبق ان دفعت مقدم الثمن وقدره ٥٠٠٠ جنيه .

وسددت الشركة باقى الثمن بشيك ، وتم اعداد هذه السيارات بواسطة أجهزة الشركة ، وتكلف ذلك طبقا لآخطارات ادارة التكاليف ١٠٠٠ جنيه .

وقامت الشركة بترخيص السيارات ودفعت الضرائب المستحقة وقدرها ٢٠٠ جنيه من صندوق الادارة .

فاذا علمت ان الشركة بدأت فى استخدام هذه السيارات ، فالمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .



## المجموعة الثانية

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية والاعتمادات المستندية لشراء بضائع ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٨٤ ) الى صفحة ( ٩١ ) ومن صفحة ( ٩٨ ) الى صفحة ( ١٠٤ ) .

### التمرين الأول

فيما يلى بعض العمليات التى تمت بشركة قطاع عام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالأجل مستلزمات سلعية اودعت بالمخازن كما يلى :

١ — مواد تعبئة وتغليف من شركة قطاع خاص بمبلغ ١١٩٥٠ جنيه نسليم مخازن البائع ، وقدرت تكاليف نقلها بواسطة سيارات الشركة ( المشتريه ) بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ١٥٠ جنيه اودعت بالمخزن .

٢ — قطع غيار من شركة قطاع عام بمبلغ ٩٥٠ جنيه نسليم مخازن البائع ، وبلغت تكاليف نقلها طبقا لفاتورة متعهد النقل ( شركة قطاع خاص ) مبلغ ٥٠ جنيه .

ثانيا : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٤٠٠ جنيه اودعت بالمخزن .

ثالثا : تعاقدت الشركة مع شركة قطاع عام على توريد خامات بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، ودفعت بشيك ٢٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة ، وفى تاريخ لاحق تم توريد هذه الخامات ، وسدد المستحق للمورد .

رابعا : تعاقدت الشركة مع شركة قطاع عام على شراء اراضى بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ، ودفعت بشيك ٤٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة ، وفى تاريخ لاحق استلمت الشركة الاراضى ، وسددت باقى الثمن .

## التمارين الثانية

تعاقدت إحدى شركات القطاع العام مع أحد الموردين بالخارج على استيراد بضائع ممتثلة في ١٠٠٠ وحدة من جهاز معين بالشروط الآتية :

- ١ - سعر الجهاز ٨٠ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية .
  - ٢ - أن يتم ارسال ٤٠٠ جهاز خلال شهر والباقي بعد شهرين .
- وقامت الشركة بفتح اعتماد مستندي رقم ١٠٢ بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه لحساب المورد ، وخصم البنك قيمة الاعتماد من الحساب الجاري للشركة وبلغت عمولة ومصرفات البنك ١٠٠٠ خصمت أيضا من الحساب الجاري .
- ودفعت الشركة بشيك مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه لمصلحة الجمارك كإمانات تحت ذمة التخليص الجمركي على هذه الرسالة .

وبعد شهر من تاريخ فتح الاعتماد وصل ميناء الاسكندرية ٤٠٠ جهاز طبقا للتعاقد ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة على هذه الأجهزة وقدرها ١٨٠٠٠ جنيه من الإمانات السابق دفعها ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع خاص بلغت تكاليف نقل الأجهزة لمخازن الشركة ١٠٠ جنيه .

والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات .

## التمرين الثالث

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بإحدى شركات القطاع العام خلال شهر مارس . والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

ورد لميناء الاسكندرية ٨٠٠ طن من الخامات الرئيسية لحساب الشركة ، وكانت الشركة قد فتحت خلال شهر فبراير الماضي اعتمادا مستنديا رقم ٦٠١ لاستيراد هذه الخامات ، وفيما يلي البيانات المتعلقة بهذا الاعتماد :

- ١ - قيمة الاعتماد ١٠٠٠٠٠ جنيه على أساس أن سعر الطن ١٢٥ جنيه تسليم ميناء الاسكندرية ، وخصم البنك وقت فتح الاعتماد من الحساب الجاري للشركة ٤٠٪ من قيمة هذا الاعتماد .

- ٢ - بلغت عمولة ومصرفات البنك عن هذا الاعتماد ١٥٠٠ جنيه خصمت وقت فتح الاعتماد من الحساب الجاري للشركة لدى البنك .

وفي سبيل التخليص على هذه الرسالة تم الاتفاق مع البنك على أن يقوم بنمويل باتى قيمة الاعتماد ( ٦٠٪ ) ، وتمت تسوية رسوم الجمارك المستحقة وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه من الإمانات السابق دفعها .

وطبقا لفاتورة متعهد النقل وهو شركة قطاع عام بلغت تكاليف نقل هذه الرسالة لمخازن الشركة ٣٠٠ جنيه .

وتم اضافة هذه الخامات للمخزن بعد تقدير قيمة المخلفات بمبلغ ٧٠٠ جنيه اضيفت ايضا للمخزن .



### المجموعة الثالثة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بحسابات الأصول الأخرى وحسابات الخصوم ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ١١١ ) الى صفحة ( ١٤٢ ) .

#### التمارين الأول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بأحدى شركات القطاع العام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

١ - منحت الشركة قرضا طويل الأجل بضمان لشركة قطاع عام قيمته ١٠٠٠٠ جنيه .

٢ - حصلت الشركة بشيك ٨٠٠٠ جنيه قيمة قرض طويل الأجل بدون ضمان سبق أن منحته لأحدى الشركات الشقيقة .

٣ - أودعت الشركة بالبنك المركزي مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مقابل المبلغ المخصص لحساب احتياطي يستثمر في سندات حكومية .

٤ - سحبت الشركة كمبيالة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه على أحد العملاء ( شركة قطاع خاص ) .

٥ - تقرير منح أحد العاملين سلفة نقدية قدرها ٣٠٠ جنيه ، وتم صرف هذه السلفة بشيك .

#### التمارين الثاني

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بشركة قطاع عام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات .

١ - اشترت الشركة سيارات تم استلامها بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بقرض يسدد على أقساط سنوية .

٢ — سددت الشركة بشيك قرض قيمته ١٠٠٠٠ جنيه مستحق لشركة قطاع عام مقابل خامات اشترتها من هذه الشركة منذ سنتين .

٣ — سددت الشركة بشيك قرض قيمته ١٢٠٠٠ جنيه مستحق لشركة قطاع عام مقابل اراضي اشترتها من هذه الشركة منذ ثلاث سنوات .

٤ — دفعت الشركة بشيك مبلغ ٤٠٠٠ جنيه لأحدى شركات انقطاع العلم تحت ذمة توريد قطع غيار .

٥ — حصلت الشركة بشيك مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من شركة قطاع خاص تحت ذمة بيع منتجات .



### المجموعة الرابعة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالأجور ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ١٤٥ ) الى صفحة ( ١٦١ ) .

#### التمرين الأول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨٢ والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات:  
أولاً : تقرر منح أحد العاملين سلفة نقدية قدرها ٢٠٠ جنيه ، وتم صرف هذه السلفة بشيك .

ثانياً : صرف لأحد العاملين بشيك مبلغ ١٢٠ جنيه صافي أجره عن شهر مايو والسابق ارتجاعه لخزينة الشركة .

ثالثاً : دفع بعض العاملين مبلغ ٥٠ جنيه قيمة مساهمتهم في المزايا العينية .

رابعاً : دفعت الشركة لأحد العاملين مبلغ ١٤٠ جنيه بشيك تعويض اصابة بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

خامساً : سددت الشركة بشيك مبلغ ٤٠٠ جنيه مكافأة ترك الخدمة المستعقة لأحد العاملين بالشركة بمناسبة تركه الخدمة .

سادساً : وردت للشركة فاتورة علاج أحد العاملين في مستشفى خاص بمبلغ ١٣٠ جنيه .

سابعاً : في نهاية الشهر ، بفرض اعداد الحسابات الختامية ، حسبت فروق مكافأة ترك الخدمة عن السنة فكانت ١٠٠٠ جنيه .

## التمرين الثاني

فى نهاية شهر مارس ١٩٨١ استخرجت البيانات الآتية من اجمالى قوائم الأجور النقدية لشركة قطاع عام ( المبالغ بالجنيهات ) :

١ - اجمالى الأجور النقدية ١٣٥٠٠ ( ١٢٤٠٠ درجات دائمة - ٨٠٠ مكافآت شاملة - ٢٠٠ بدلات ورواتب ) .

٢ - اجمالى الاستقطاعات من الأجور النقدية ١٨٠٠ ( ١٨٠ ضرائب كسب عمل - ١٣٥٠ مساهمة العاملين فى التأمينات الاجتماعية - ٨٠ اشتراكات العاملين فى الادخار - ٢٠ احكام قضائية - ٧٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين من شركات - ٥٠ مساهمة العاملين فى المزايا العينية - ٤٠ اقساط سدادا لسلفة للعاملين من الشركة ) .

فاذا علمت :

- ١ - حسب مساهمة الشركة فى التأمينات الاجتماعية فكانت ١٥٠٠ جنيه .
- ٢ - سحب شيك بصفى الأجور النقدية .
- ٣ - بلغت الأجور المرتبجة لخزينة الشركة ٢٠٠ جنيه .
- ٤ - سدد المستحق للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية والمستحق عن الاحكام القضائية بشيكات .

فالمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذنون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

## التمرين الثالث

فى نهاية شهر اكتوبر ١٩٨١ استخرجت البيانات الآتية من اجمالى قوائم الأجور لشركة قطاع عام ( المبالغ بالجنيهات ) :

١ - اجور نقدية بيانها كما يلى : ٣٢٣٠٠ درجات دائمة - ١٩٠٠ مكافآت شاملة - ٨٠٠ بدلات ورواتب .

٢ - مساهمة الشركة فى التأمينات الاجتماعية .

٣ - استقطاعات بيانها كما يلى : ١٥٠٠ ضرائب كسب عمل - ٣٥٠٠ مساهمة العاملين فى التأمينات الاجتماعية - ٢٠٠ اشتراكات العاملين فى الادخار - ٥٠٠ اقساط سدادا لسلف العاملين ( منها ١٠٠ خاصة بسلف من الشركة والباقي من بنوك ) - ٦١٠ اقساط سدادا لمشتريات العاملين ( منها ١٠٠ خاصة بمشتريات من الشركة والباقي من شركات أخرى ) - ١٢٠ اشتراكات العاملين فى النقابة - ٧٠ احكام قضائية - ٢٠٠ مساهمة العاملين فى المزايا العينية .

وتم سحب شيك بصفى الاجور المستحقة ، وفى أوائل الشهر التالى سددت بشيكات الاستقطاعات الآتية : المستحق لمصلحة الضرائب - المستحق للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - المستحق لنقابة العاملين - المستحق للشركات الاخرى عن اقساط سدادا لمشتريات العاملين من هذه الشركات بعد خصم ١٠ جنيه عمولات .

والمطلوب قيود اليومية كما تظهر بأذنون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .



## القرين الرابع

تقوم احدى شركات القطاع العام بتقديم مزايا عينية بواسطة بعض مراكز الخدمات الاجتماعية ، ويتم تسوية تكاليف هذه المراكز كل ثلاثة شهور ، وفي ١٩٨٢/١٢/٣١ استخرجت البيانات الآتية من الدفاتر ( المبالغ بالجنيهاً ) :

١ - اجمالي تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية ٨٠٠٠ جنيه ( ١٥٠٠ اجور نقدية - ٥٠ مزايا عينية - ١٨٠ تأمينات اجتماعية - ٥٧٠٠ مستلزمات سلمية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ٢٧٠ اهلاك ) .

٢ - مجموع ما تم استقطاعه من اجور العاملين خلال الثلاثة اشهر كمساهمة في تكلفة المزايا العينية ٢٠٠٠ جنيه .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية في نهاية الفترة المذكورة .



## المجموعة الخامسة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بحساب « المستلزمات السلعية » ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ١٦٢ ) الى صفحة ( ١٧٤ ) . هذا بجانب المعالجة المحاسبية لبعض الجوانب التي تم التعرض لها فيما سبق .

### القرين الاول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر بانودن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :

اولا : اشترت الشركة بالاجسل ادوات كتابية من شركة قطاع خاص بمبلغ ٥٠٠ جنيه تسلم مخازن المشتري اودعت المخزن .

ثانيا : دفعت الشركة بشيكات ما يلي :

١ - ٤٠٠ جنيه فاتورة استهلاك التيار الكهربائى منه ٢٥٠ جنيه لاغراض القوى المحركة والباقى لاغراض الانارة .

٢ - ٣٠ جنيه فاتورة استهلاك المياه .

- ثالثا :** وردت للشركة فاتورة ملابس توحيد زى العاملين بمبلغ ٤٠٠ جنيه من احدى شركات القطاع العام ، ووزعت الملابس على العاملين .
- رابعا :** دفعت الشركة بشيك المستحق لنقابة العاملين وقدره ١٠٠ جنيه .

### التموين الثانى

كان مجموع يومية صادر المخازن باحدى شركات القطاع العام فى نهاية شهر ديسمبر ١٩٧٨ كما يلى ( المبالغ بالجنيهات ) :

٥٧٠٠ خامات رئيسية - ٢٠٠ خامات مساعدة - ١٠٠ مواد بترولية - ١٧٠ مواد تزييت وتشحيم - ٥٠ غاز - ٤٥٠ قطع غيار ومواد صيانة - ١٨٠ مواد ومهمات متنوعة - ٣٠٠ مواد تعبئة وتغليف مستهلكة - ٨٠ مخلفات - ٧٠ أدوات كتابية .

والمطلوب قيد اليومية العامة الخاصة باثبات مجموع هذه اليومية عن هذا الشهر .

### التموين الثالث

فى ١٩٨٢/٦/٣٠ تم جرد مخازن المستلزمات السلمية ، وبمطابقة نتائج هذا الجرد على حسابات الاصناف فى دفاتر استاذ المخزن وعلى حسابات المخازن بدفتر الاستاذ العام تبين ما يلى :

نتيجة الفحص	نتيجة الجرد		المخزن
	زيادة	عجز	
اسفر الفحص ان العجز نتيجة لفروق العدد والقياس عند صرف المستلزمات .		٣٠٠	مخزن الخامات
اسفر الفحص ان سبب الزيادة خطأ فى اثبات فاتورة شراء بالأجل من شركة قطاع خاص بمبلغ ٢١٠٠ جنيه ، اذ اثبتت بمبلغ ١٢٠٠ جنيه .	٩٠٠		مخزن الوقود
اسفر الفحص ان هذا العجز غير مسموح به ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية قررت السلطة الادارية المختصة ان تتحمل الشركة هذا العجز .		٢٠٠	مخزن قطع الغيار والمهمات
بخصوص العجز فى بعض الاصناف اسفر الفحص عن مسئولية امين المخزن ، وبخصوص الزيادة فى اصناف اخرى تبين انها ترجع الى اخطاء فى اثبات تكلفة مواد منصرفه .	١٠٠	٥٠٠	مخزن مواد التعبئة والتغليف

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية فروق جرد مخازن المستلزمات السلعية طبقا لنتائج الجرد الفعلى .



## المجموعة السادسة

هذه المجموعة مخصصة لاثبات العمليات الخاصة بالمستلزمات الخدمية والمشتريات بفرض البيع ، وقبل حل تطبيقات هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ١٧٥ ) الى صفحة ( ١٨٨ ) .

### التمرين الأول

وردت لاحدى شركات القطاع العام خلال شهر معين الفواتير والمطالبات الآتية ، والمطلوب: قيود اليومية كما تظهر بأذن الترجية المحاسبى .

- ١ - ٢٠٠ جنيه فاتورة من شركة قطاع خاص مقابل صيانة سيارات الشركة .
- ٢ - ٨٠٠ جنيه مطالبة وزارة الداخلية مقابل اجور الحراسة .
- ٣ - ١٠٠ جنيه فاتورة من مستشفى خاص مقابل علاج احد العاملين بالشركة .

وخلال الشهر ورد من البنك اشعار يفيد بأنه قيد على الحساب الجارى للشركة مبلغ ٢٠ جنيه عمولة ومصرفات تحصيل .

### التمرين الثانى

بفحص حسابات الاستخدامات الخاصة بشركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية :

- ١ - هناك ٤٠٠ جنيه اعلان مستحق لاتحاد الاذاعة والتليفزيون .
- ٢ - تتضمن الاستخدامات مبلغ ٩٠٠ جنيه قسط تأمين على سيارات الشركة لمدة سنة تبدأ من ١/٤/١٩٨٢ .

والمطلوب :

- ١ - قيود التسوية بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ .
- ٢ - قيود التسوية العكسية بتاريخ ١٩٨٢/٧/١ .

### التمرين الثالث

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال فترة معينة ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات .

١ - اشترت الشركة بالاجل بضائع بغرض بيعها من احدى شركات القطاع الخاص بمبلغ ١٧٩٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل ( شركة قطاع خاص ) بلغت تكاليف نقلها لمخازن الشركة ٣٠٠ جنيه ، وقدرت مخلفات هذه المشتريات بمبلغ ٢٠٠ جنيه .

٢ - باعت الشركة لحدى شركات القطاع العام مبلغ ٩٠٠ جنيه تحت ذمة توريد بضائع .



### المجموعة السابعة

هذه المجموعة مخصصة بصفة أساسية للحسابات المكونة للمصروفات التحويلية الجارية ، وبعض الحسابات المكونة للتحويلات الجارية التخصيصية ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ١٨٩ ) الى صفحة ( ٢٣٠ ) .

#### التمرين الاول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يونيو ١٩٨١ ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

أولا : اشترت الشركة بالاجل ٢٠٠٠ وحدة من الخامات الرئيسية من احدى شركات القطاع العام بسعر ٦ جنيه للوحدة ويتضمن هذا السعر ٨٠٠ ر. جنيه رسوم انتاج .

ثانيا : باعت الشركة بالاجل ما يلي :

١ - ٥٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف «أ» لشركة قطاع خاص بسعر ٥ جنيه للوحدة ويشمل هذا السعر ٥٠٠ ر. حصيلة خزانة .

٢ - ٢٠٠٠ وحدة من الانتاج التام صنف «ب» لمصلحة حكومية بسعر ٢ جنيه ويشمل هذا السعر ٣٠٠ ر. حصيلة خزانة ، وفي تاريخ لاحق سددت هذه المصلحة المستحق بشيك بعد خصم ٢٠٠ جنيه مقابل رسوم الدمغة على الصرفيات الحكومية .

- ثالثا : سددت الشركة رصيد وزارة الخزانة عن الحصيلة وقدره ٥٠٠٠ جنيه .
- رابعا : صرف للاستعمال أدوات صغيرة تكلفتها ٤٠٠ جنيه .
- خامسا : فى ٦/٣٠ تجمعت المعلومات الآتية بغرض اعداد الحسابات والقوائم الختامية .
- ١ - الرسوم الجمركية من المستلزمات السلعية المستوردة خلال العام ٥٢٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها اول العام وآخره ٧٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه على التوالي .
- ٢ - رسوم الانتاج من المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٣٠٠٠ جنيه ، والرسوم عن المخزون منها اول العام وآخره ٥٠٠ جنيه و ٨٠٠ جنيه على التوالي .
- ٣ - اقساط الاهلاك الخاصة بالثلاث اشهر الاخيرة : ٣٠٠ جنيه مبانى وانشاءات - ١٦٠٠ جنيه آلات ومعدات ( منها ٢٠٠ جنيه خاصة بالآلات تم اهلاكها دفتريا ) - ٢٥٠ جنيه وسائل نقل وانتقال وكلها تخص اصول تم اهلاكها دفتريا - ٧٠ جنيه تعدد وأدوات - ١٠٠ جنيه اثاث ومعدات مكاتب - ٧٠ جنيه نفقات ايرادية مؤجلة .
- ٤ - خردت أدوات صغيرة تكلفتها وقت الصرف ٢٥٠ جنيه ، علما بأنها اهلكت بالكامل وقت الصرف ، ولم تقيد واقعة التخريد بالدفاتر .
- ٥ - ضربية الارباح عن السنة المالية الحالية طبقا لاقرار الشركة الضريبى ٤٠٠٠ جنيه .

### التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر يوليو ١٩٨١ ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبى للعمليات :

اولا : باعت الشركة ما يلى :

- ١ - انتاج تام صنف «س» بالاجل لشركة قطاع خاص بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، ويشمل هذا المبلغ ٢٠٠ جنيه رسوم انتاج .
- ٢ - أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ٢٠٠ جنيه نقدا ، علما بأن هذه الادوات اهلكت بالكامل وقت صرفها للاستخدام .
- ٣ - أوراق مالية محلية بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفتها ١٠٠٠٠ جنيه ، وانه قد سبق تكوين مخصص مربوط أسعار لهذه الاوراق المالية بمبلغ ٤٠٠ جنيه ، وتم تحصيل ثمن البيع بشيك .

ثانيا : استحققت الاستخدامات الآتية ودفعت بشيكات :

- ١ - ١٠٠٠ جنيه الفوائد السنوية المستحقة عن قرض محلى ، علما بأن نصف هذه الفوائد تخص السنة الماضية ، ولم يؤخذ ذلك فى الحسابان عند تسوية استخدامات تلك السنة .

- ٢ - ٣٠٠ جنية ايجار مخازن .
- ٣ - ٥٠٠ جنية ايجار سيارات نقل العاملين من اماكن التجمع .
- ٤ - ٤٠٠ جنية ضرائب عقارية .
- ٥ - ٢٥٠ جنية تبرعات لمجاهدى افغانستان .
- ٦ - ٢٠٠ جنية فاتورة دعاية و اعلان من اتحاد الاذاعة والتليفزيون عن شهر يونيو ١٩٨١ ولم يؤخذ ذلك فى الحسابان عند تسوية استخدامات تلك السنة .
- ثالثا : استحققت ايرادات أوراق مالية قيمتها ١٥٠٠ جنية ، وتم تحصيل هذه الايرادات بشيك بمبلغ ١٣٠٠ جنية وذلك بعد خصم الضريبة المستحقة عند المنبع .
- رابعا : بفحص اهلاكات الفترة الاخيرة من السنة المالية الماضية تبين ما يلى :
- ١ - حسب اهلاك نوع معين من الآلات والمعدات بمعدل سنوى ١٠٪ ، علما بأن معدل الاهلاك السنوى لهذا النوع من الآلات والمعدات ١٢.٥٪ طبقا لمعدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام المحاسبى ، وعلما بأن تكلفة هذه الآلات ٣٢٠٠٠ جنية .
- ٢ - لم يحسب اهلاك لنوع معين من للسيارات بالرغم من استخدامها لمدة ٢٠ يوما خلال الفترة ، علما بأن تكلفة هذه السيارات ٨٠٠٠ جنية ومعدل اهلاكها السنوى ٢٠٪ .

### التمرين الثالث

ظهرت الارصدة الآتية فى دفاتر احدى الوحدات الاقتصادية فى نهاية سنة مالية معينة ( المبالغ بالجنيهات ) :

١٦٠٠٠٠ مبانى وانشاءات - ٤٨٠٠ اهلاك مبانى وانشاءات - ١٥٠٠ ايجارات فعلية - ٤٠٠٠٠ فوائد محلية - ١٥٠٠٠ فوائد خارجية .

فاذا علمت :

- ١ - المال المستثمر بالوحدة ١٠٦٠٠٠٠ جنية .
  - ٢ - القيمة الإيجارية للمبانى والانشاءات ٩٠٠٠ جنية .
  - ٣ - بتحليل الفوائد المحلية والخارجية تبين أن الفوائد المستحقة للغير عن الجزء المقرض من المال المستثمر تبلغ ٤٢٠٠٠ جنية .
- فالمطلوب :

- ١ - بيان كيفية حساب فرق ايجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة .
- ٢ - قيود اثبات الفرقين .
- ٣ - بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .

## التمرين الرابع

خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨٢/٦/٣٠ تم تخريد وبيع أصول ثابتة بيانها كما يلي ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

أولا : في ١٩٨١/٩/١ تقرر تخريد آلات تكلفتها ٨٠٠٠٠ جنيه علما بأن مخصص الاهلاك الخاص بها حتى ١٩٨١/٦/٣٠ يبلغ ٧٦٠٠٠ جنيه ، ومعدل اهلاكها ١٠٪ سنويا . وأودعت مخلفات هذه الآلات بالمخزن ، وفي تاريخ لاحق بيعت هذه المخلفات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه تم تحصيله بشيك .

ثانيا : في ١٩٨٢/٥/١ تقرر تخريد سيارات تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه ، علما بانها اهلكت بالكامل حتى ١٩٨٢/٣/٣١ ، ومعدل اهلاكها ٢٠٪ سنويا ، ولم تستخدم من ١٩٨٢/٤/١ حتى قرار التخريد ، وفي تاريخ لاحق بيعت هذه السيارات بمبلغ ١٥٠٠ جنيه .



## المجموعة الثامنة

هذه المجموعة مخصصة للمعالجة المحاسبية لاعداد الديون ، ولتكوين أو تعديل المخصصات باستخدام حساب مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٢٣٠ ) الى صفحة ( ٢٤٢ ) ونختتم هذه المجموعة بتمرين خاص بتسوية حسابات الاستخدامات في نهاية السنة المالية .

## التمرين الاول

فيما يلي بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لاحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

٣٥٠ ديون معدومة - ٢٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك .  
فاذا علمت :

١ - تقرير اعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص .

٢ - تبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٦٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة .

٢ - بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .

## التمرين الثاني

فيما يلي بعض الارصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لاحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٢٥٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها .

فاذا علمت :

١ - تقرر اعدام دين قدره ٤٥٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص .

٢ - تبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٦٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة .

٢ - بيان تأثير البيانات السابقة على حساب العمليات الجارية .

## التمرين الثالث

المطلوب حل التمرين السابق بفرض ان رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بميزان المراجعة ٦٥٠ جنيه .

## التمرين الرابع

فيما يلي البيانات الخاصة بمخصص الصيانة خلال السنة المالية المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ :

١ - رصيد المخصص في ١/٧ مبلغ ٧٠٠ جنيه .

٢ - المبلغ الثابت للمخصص ١١٠٠٠ جنيه .

٣ - التكاليف الفعلية للصيانة كما يتضح من اخطار التكاليف ١٠٧٠٠ جنيه ( ١٦٠٠ اجور نقدية - ٥٠ مزايا عينية - ٣٥٠ تأمينات اجتماعية - ٨٤٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك ) .

والمطلوب ما يلزم من قيود خلال السنة ، وتصوير حساب مخصص الصيانة خلال السنة .

## التمرين الخامس

المطلوب اعادة حل التمرين السابق بفرض ان التكاليف الفعلية للصيانة كانت ١١٩٠٠ جنيه ( ١٦٠٠ اجور نقدية - ٥٠ مزايا عينية - ٣٥٠ تأمينات اجتماعية - ٩٦٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك ) .



## التمرين السادس

بفرض اعداد الحسابات الختامية لاحدى شركات القطاع العام تجمعت البيانات الآتية ، والمطلوب قيود التسوية اللازمة :

- ١ - بلغت فروق مكافأة ترك الخدمة ٨٠٠ جنيه .
- ٢ - بلغت رسوم الانتاج عن المستلزمات السلعية المشتراة خلال العام ٥١٠٠ جنيه ورسوم الانتاج عن المخزون منها اول العام وآخره ٨٠٠ جنيه و ٩٠٠ جنيه على التوالي .
- ٣ - بلغت اهلاكات الفترة الاخيرة ٦٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠ جنيه خاصة باصول تم اهلاكها دفتريا .
- ٤ - بلغ فرق الايجار المحسوب ١٤٠٠ جنيه ، كما بلغ فرق الفوائد المحسوب ٤٠٠٠ جنيه .
- ٥ - تبين من اخطارات ادارة التكاليف ان التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٤٠٠ جنيه ( ٥٠٠ أجور نقدية - ١٠٠ جنيه تأمينات اجتماعية - ٦٨٠ جنيه مستلزمات سلعية - ١٠٠ جنيه مستلزمات خدمية - ٢٠ جنيه اهلاك ) علما بأن رصيد مخصص الصيانة ١٥٠٠ جنيه
- ٦ - تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية ان هناك عجز غير طبيعي في مخزن الخامات الرئيسية تكلفته ٣٠٠ جنيه ، وقد اعتبر أمين المخزن مسئولا بصفة مبدئية عن هذا العجز ، كما تبين ان هناك زيادة في مخزن قطع الغيار ومواد الصيانة تكلفتها ٩٠٠ جنيه ومرجعها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل .
- ٧ - تبلغ المستحقات كما يلي : ١٠٠ جنيه ايجار جراجات - ٣٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل وانتقال - ٤٠٠ جنيه اعلان - ١٨٠ جنيه تعويضات مستحقة للغير .
- ٨ - بفحص حسابات عملاء القطاع الخاص تقرر اعدام دين قدره ٣٥٠ جنيه على احدى شركات هذا القطاع ، كما بلغت الديون المشكوك في تحصيلها ٧٠٠ جنيه ، علما بان رصيد مخصص هذه الديون بالدفاتر ٥٠٠ جنيه .
- ٩ - تقوم الشركة بتسوية مراكز الخدمات الاجتماعية كل ثلاث شهور ، وقد تبين ان تكاليف هذه المراكز في تلك الفترة ٣٥٠٠ جنيه ( ١٠٠٠ أجور نقدية - ٦٠ مزايا عينية - ٢٣٠ تأمينات اجتماعية - ١٩٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١١٠ اهلاك ) .



## المجموعة التاسعة

هذه المجموعة مخصصة بصفة أساسية لحسابات إيرادات النشاط الجارى المتعلقة بالانتاج بسعر البيع ، وهى حسابات صافى مبيعات الانتاج التام وتغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ، وما يرتبط بذلك من تعديل أو تكوين مخصص هبوط اسعار الانتاج التام وتسوية فروق جرد مخزون الانتاج التام ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٢٤٥ ) الى صفحة ( ٢٨٢ ) .

### التمرين الاول

فى تاريخ معين خلال شهر مارس ١٩٨١ تمت العمليات الآتية بشركة قطاع عام بخصوص المنتج «س» ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبى لهذه العمليات .

١ - باعت الشركة بالأجل لشركة خاص ما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشتري ، ويتضمن هذا المبلغ ٣٠٠٠ رسوم انتاج ، وقد تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة وحسب لذلك قيمة تقديرية ٢٠٠ جنيه .

٢ - باعت الشركة بالأجل لمصلحة حكومية ما قيمته ٦٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن المشتري ، وطبقا لفاتورة متعهد النقل ( شركة قطاع خاص ) بلغت تكلفة نقل الانتاج المباع ١٠٠ جنيه .

٣ - باعت الشركة بالأجل لشركة قطاع خاص ما قيمته ٨٠٠٠ جنيه بشرط تسليم مخازن البائع ، وطبقا لطلب العميل تم نقل الانتاج المباع بسيارات الشركة مقابل ١٥٠ جنيه .

٤ - رد للشركة انتاج تام قيمته ٢٠٠ جنيه سبق بيعه خلال الشهر لحدى شركات القطاع الخاص .

٥ - حصلت الشركة بشيك مبلغ ٧٦٠٠ جنيه سدادا للمستحق على أحد العملاء ( شركة قطاع عام ) وقدره ٨٠٠٠ جنيه طبقا لشروط الدفع .

٦ - حصلت الشركة بشيك مبلغ ٥٩٠٠ جنيه سدادا للمستحق على أحد العملاء ( مصلحة حكومية ) وقدره ٦٠٠٠ جنيه بعد خصم رسوم الدفعة المستحقة .

٧ - قدمت الشركة هدايا وعينات قيمتها ٢٠٠ جنيه .

### التمرين الثانى

وحدة اقتصادية تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلى بعض البيانات التى تجمعت بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ :

أولا : بيانات من قوائم الجرد ( المبالغ بالجنيهات ) :

جود ١٩٨٢/٦/٣٠		جود ١٩٨١/٣٠		المنتجات :
بالتكلفة	بأسعار البيع	بالتكلفة	بأسعار البيع	
٢٨٠٠	٤٩٤٠	٤٠٠٠	٤٢٠٠	منتج «أ»
١٥٠٠	١٤٤٠	٢٠٠٠	١٩٢٠	منتج «ب»
٥٣٠٠	٦٣٨٠	٦٠٠٠	٦١٢٠	اجمالي

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

٥٠٠٠ مخزن الخامات - ٦٠٠٠ مخزون انتاج تام - ٩٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ٨٠ مخصصات أخرى ( مخصص هبوط أسعار الانتاج التام ) .

فاذا علمت :

١ - وجد عجز في المنتج «أ» تكلفته ٧٠ جنيه ، وأسفر الفحص أن ما تكلفته ٢٠ جنيه من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية وأن أمين المخزن مسئول عن باقى العجز .

٢ - وجد عجز في مخزن الخامات تكلفته ٦٠ جنيه يرجع لأسباب طبيعية .  
٣ - تقرر اعدام دين قدره ٨٠٠ جنيه مستحق على شركة قطاع خاص ، وتبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٧٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة في حدود المعلومات السابقة .  
٢ - تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « مخزن الخامات » .

### التمرين الثالث

وحدة اقتصادية تنتج ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «ج» ، وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الوحدة :

أولا : بيانات من قوائم الجرد ( المبالغ بالجنيهات ) :

جود ١٩٨١/٦/٣٠		جود ١٩٨٠/٦/٣٠		المنتجات
بالتكلفة	بأسعار البيع	بالتكلفة	بأسعار البيع	
٧٠٠٠	٨٤٠٠	٥٠٠٠	٦٠٠٠	منتج «أ»
٨٠٠٠	٨٨٠٠	٦٠٠٠	٦٦٠٠	منتج «ب»
٨٠٠٠	٧٢٠٠	٧٠٠٠	٦٣٠٠	منتج «ج»
٢٣٠٠٠	٢٤٤٠٠	١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	اجمالي

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

١٨٠٠٠ مخزون انتاج تام - ١٠٠٠ أرصدة مدينة أخرى - ٩٠٠ خسائر رأسمالية - ١٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٤٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ٧٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص هبوط أسعار الانتاج التام ) - ١٥٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام .

فاذا علمت :

١ - بمطابقة نتائج الجرد الفعلي للمنتجات الثلاث في ١٩٨١/٦/٣٠ على بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلي :

المنتجات	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
« أ »	٤٥٠		أسفر الفحص ان ما قيمته ٥٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، كما أسفر عن مسئولية أمين مخزن المنتجات عن باقي العجز .
« ب »		٥٠٠	أسفر الفحص ان سبب زيادة الجرد يرجع الى خطأ في اثبات اشعارات الاضافة في بطاقة حركة المنتج .

٢ - تطبق الشركة أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ، وذلك لتعديل رصيد مخصص هبوط اسعار الانتاج التام سنويا .

٣ - تقرر اعدام دين قدره ٥٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ، وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٧٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة فى حدود المعلومات السابقة .

٢ - تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ح/٤١٣ » و « مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها » و « مخصصات اخرى - مخصص هبوط اسعار الانتاج التام » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » .

٣ - بيان تأثير ما سبق على حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ والميزانية فى ذلك التاريخ .

### التمرين الرابع (١)

وحدة اقتصادية تنتج ثلاث منتجات «أ» و «ب» و «ج» ، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من قوائم ودفاتر الوحدة :

أولاً : بيانات من قوائم الجرد ( المبالغ بالجنيهات ) :

جرد ١٩٨١/٦/٣٠		جرد ١٩٨٠/٦/٣٠		المنتجات
بالتكلفة	باسعار البيع	بالتكلفة	باسعار البيع	
٥٠٠٠	٦٠٠٠	٧٠٠٠	٨٤٠٠	منتج «أ»
٦٠٠٠	٦٦٠٠	٨٠٠٠	٨٨٠٠	منتج «ب»
٧٠٠٠	٦٣٠٠	٨٠٠٠	٧٢٠٠	منتج «ج»
١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	٢٣٠٠٠	٢٤٤٠٠	اجمالى

ثانياً : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

(١) لاحظ ان هذا التمرين يختلف عن التمرين السابق فى احلال كل من مخزون اول السنة وآخرها محل الاخر وما يترتب على ذلك من تعديل رصيد مخصصات اخرى ( مخصص هبوط اسعار الانتاج التام ) بميزان المراجعة ، وكذلك اختلاف مبلغ الدين الذى تقرر اعدامه عند الجرد ، كما يختلف بخصوص نتائج فحص فروق جرد مخزون الانتاج التام .

٢٣٠٠٠ مخزون انتاج تام - ١٠٠٠ ارصدة مدينة اخرى - ٩٠٠ خسائر  
 رأسمالية - ١٥٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٤٠٠ مخصص ديون  
 مشكوك في تحصيلها - ٨٠٠ مخصصات اخرى ( مخصص هبوط اسعار الانتاج  
 القام ) - ١٥٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام .

فاذا علمت :

١ - بمطابقة نتائج الجرد الفعلى للمنتجات الثلاث في ١٩٨١/٦/٣٠ على  
 بطاقات حركة المنتجات بالمخزن تبين ما يلي :

المنتجات	فروق الجرد بالتكلفة		نتيجة الفحص
	عجز	زيادة	
«أ»	٤٥٠		أسفر الفحص أن ما قيمته ٥٠ جنيه فقط من هذا العجز يرجع لأسباب طبيعية ، ونظرا لعدم تحديد المسئولية عن باقى العجز قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز .
«ب»		٥٠٠	أسفر الفحص أن سبب زيادة الجرد الفعلى يرجع الى اشتتماله على كمية من المنتج تم بيعها في ١٩٨١/٦/٢٩ ولكن لم ترسل للعميل بعد ، علما بأن فاتورة المبيعات قد تم اثباتها في ذلك التاريخ .

٢ - تطبق الشركة أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل على مستوى كل منتج ،  
 وذلك لتعديل رصيد مخصص هبوط اسعار الانتاج القام سنويا .

٣ - تقرر اعدام دين قدره ٣٠٠ جنيه على احدى شركات القطاع الخاص ،  
 وتبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٧٠٠ جنيه .

فالمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة في حدود المعلومات السابقة .

٢ - تصوير حساب كل من « مخزون انتاج تام » و « تغير مخزون الانتاج  
 القام بالتكلفة » و « فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج القام ح/٤١٣ » و « مخصص  
 ديون مشكوك في تحصيلها » و « مخصصات اخرى - مخصص هبوط اسعار الانتاج  
 القام » و « مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك » .

٣ - بيان تأثير ما سبق على حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في  
 ١٩٨١/٦/٣٠ والميزانية في ذلك التاريخ .



## المجموعة العاشرة

هذه المجموعة مخصصة لباقي إيرادات النشاط الجارى ، وقبل حل هذه

المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٢٨٢ ) الى صفحة ( ٢٩٤ ) .

### التمرين الأول

بلغت تكلفة المشغولات الداخلية خلال سنة مالية معينة طبقا لاختبارات ادارة التكاليف ٣٠٠٠٠ جنيه ( ٥٠٠٠ أجور - ٢٢٠٠٠ مستلزمات سلعية - ١٦٠٠ مستلزمات خدمية - ١٤٠٠ مصروفات تحريرية جارية ) ، وهذه المشغولات تتمثل فى ٧٠٠٠ جنيه أثاث ومعدات مكاتب و ٢٠٠٠ جنيه قطع غيار و ٢١٠٠٠ جنيه مواد تعبئة وتغليف ، وقد أودعت هذه المشغولات بالمخازن .

والمطلوب القيود المتعلقة بهذه المشغولات فى الحسابات المالية ، وحساب « المشغولات الداخلية القائمة بالتكلفة » ، وملخص حساب « مراقبة العمليات الرأسمالية » ، وبيان تأثير هذه البيانات على حساب العمليات الجارية .

### التمرين الثانى

فيما يلى بعض العمليات التى تمت باحدى شركات القطاع العام خلال شهر مارس ١٩٨٠ . والمطلوب القيود كما تظهر باذنون التوجيه المحاسبى لهذه العمليات :  
أولاً : قامت الشركة باجراء عمليات تشغيلية على مستلزمات سلعية خاصة بشركة قطاع عام ، وبلغت قيمة الفاتورة ٨٠٠٠ جنيه .

ثانياً : باعت الشركة بالأجل ما يلى :

١ - انتاج تام لمصلحة حكومية بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه تسليم مخازن المشتري ، وقد تم نقل هذه المبيعات بسيارات الشركة ، وحسب لذلك قيمة تقديرية ١٠٠ جنيه .

٢ - انتاج تام لشركة قطاع خاص بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه تسليم مخازن البائع ، وباتفاق الطرفين تم نقل هذه المبيعات على سيارات الشركة مقابل ٨٠ جنيه .

ثالثاً : بلغت القيمة التقديرية لمخلفات النشاط الانتاجى ٤٠٠ جنيه ، وتم اضافة هذه المخلفات للمخزن .



## المجموعة الحادية عشرة

هذه المجموعة مخصصة لباقي حسابات الموارد ( الاعانات وإيرادات الأوراق المالية والإيرادات التحويلية ) ، وقبل حل تمارين هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٢٩٥ ) الى صفحة ( ٣١٦ ) .

## التمرين الاول

فيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال شهر سبتمبر ١٩٨١ بشركة قطاع عام ، والمطلوب ما يلزم من قيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

أولا : خردت الشركة آلات تكلفتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، علما بأنها مشتراه قديمة وأنها أهلكت بالكامل حتى ١٩٨١/٦/٣٠ ( معدل اهلاك هذا النوع من الآلات كما هو وارد بملحق النظام المحاسبي ١٠٪ ) .

ثانيا : استحققت الإيرادات الآتية وحصلت بشيكات :

١ - ١٢٠٠ جنيه الفائدة السنوية عن اقراض للغير منها مبلغ ٩٠٠ جنيه يخص السنة الماضية ، ولم يحسب كإيراد مستحق لتلك السنة .

٢ - ١٥٠٠ جنيه اعانة تصدير .

ثالثا : باعت الشركة ما يلي :

١ - مواد تعبئة وتغليف بمبلغ ٨٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع عام ، علما بأن تكلفتها ٧٠٠ جنيه .

٢ - أدوات صغيرة سبق تخريدها بمبلغ ١٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك .

٣ - مخلفات انتاج بمبلغ ٥٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع عام ، علما بأن قيمتها الدفترية ٤٥٠ جنيه .

٤ - مخلفات مشتريات بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن هذه المخلفات سبق ايداعها بالخزن بدون قيمة .

٥ - استثمارات في أوراق مالية محلية بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه ، وحصلت القيمة بشيك ، علما بأن تكلفتها ٨٣٠٠ جنيه ومخصص هبوط الأسعار الخاص بها ٤٠٠ جنيه .

رابعا : دفعت الشركة ما يلي :

١ - رصيد أحد الموردين ( شركة قطاع عام ) وقدره ١٠٠٠ جنيه بشيك بعد خصم ٣٪ طبقا لشروط الدفع .

٢ - تعويض قدره ٢٠٠ جنيه بشيك .

## التمرين الثاني

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بشركة قطاع عام ، والمطلوب القيود كما تظهر بأذن التوجيه المحاسبي لهذه العمليات :

أولا : باعت الشركة ما يلي :

١ - مخلفات انتاج بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع خاص ، علما بأن قيمتها الدفترية ١٠٥٠ جنيه .



٢ - مخلفات مشتريات بمبلغ ٢٢٠ جنيه لشركة قطاع خاص ، علما بأن قيمتها الدفترية ٢٥٠ جنيه ، وتم تحصيل ثمن البيع بشيك .

٣ - قطع غيار تالفة بمبلغ ٦٠٠ جنيه بالأجل لشركة قطاع خاص ، علما بأن تكلفتها ٨٠٠ جنيه .

ثالثا : حصلت الشركة بشيك إيرادات أوراق مالية تخص السنة الماضية قيمتها ٥٠٠ جنيه ، وقد أخذ ذلك في الحساب عند تسوية موارد تلك السنة .



### المجموعة الثانية عشرة

هذه المجموعة مخصصة للتسوية الدورية للمنصرف من السلفة المستديمة ، وهذا المنصرف قد يعالج :

١ - كاستخدامات كما هو الحال بالنسبة لمصروفات الصيانة والتلغراف والبريد والدمغة .

٢ - كتسوية للموارد ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف مقابل نقل المبيعات .

٣ - كسداد لالتزامات مثبتة في الدفاتر ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف سدادا للأحكام القضائية والاجور المستحقة السابق ارتجالها للخزينة .

٤ - كاصل ، كما هو الحال بالنسبة للمنصرف كسلف للعاملين .

ويلاحظ ان قيد استحقاق المنصرف من السلفة يتعلق فقط بالمبالغ التي يتم تكييفها محاسبيا كاستخدامات أو تسوية لموارده .

### التقرير الاول

تخصص شركة قطاع عام سلفة مستديمة قدرها ٤٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة وطبقا للائحة معينة ، وفي نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلي ( المبالغ بالجنيهات ) :

٥٠ قطع غيار من شركات قطاع خاص للاستخدام مباشرة - ٢٠ فواتير استهلاك مياه - ٦٠ مصروفات صيانة وسائل نقل بواسطة شركات قطاع خاص - ٤٠ اشتراك التليفون - ٢٠ تلغراف - ٥٠ طوابع بريد - ٣٠ طوابع دمغة - ٩٠ أحكام قضائية سبق استقطاعها من الاجور النقدية .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة ، علما بأنه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك .

## التمرين الثانى

تخصص شركة قطاع عام سلفة مستديمة قدرها ١٠٠٠ جنيه للانفاق على بنود معينة ، وفى نهاية شهر معين كان المنصرف من هذه السلفة كما يلى ( المبالغ بالجنيهات ) :

٢٠ أدوات كتابية من شركة قطاع خاص للاستخدام مباشرة - ٥٠ مصروفات صيانة سيارات بواسطة شركة قطاع خاص - ٦٠ علاقات عامة واستقبال - ٧٠ بدلات انتقال - ٤٠ اشتراك التليفون والمكالمات الزائدة - ٢٠ تلغراف - ٥٠ بريد - ٤٠ دمغة - ١٢٠ تكاليف تجديد رخص سيارات ويشمل ذلك ١٠٠ ضريبة و ٢٠ تأمين احبارى - ٥٠ ايجار جراجات - ٢٠ تبرعات - ٩٠ تأجير سيارات من شركات قطاع خاص لنقل مبيعات الانتاج التام - ٨٠ تعويض اصابة عمل بالنيابة عن الهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية - ٩٠ صافى اجور عاملين عن الشهر الماضى والذى سبق ارجاعه لحزينة الشركة - ٧٠ سلف للعاملين .

والمطلوب ما يلزم من قيود لتسوية هذه السلفة ، علما بأنه قد تم استعاضة المنصرف منها بشيك .



## المجموعة الثالثة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد حساب العمليات الجارية واستخراج نتيجة العام بتصوير كل من المرحلة الاولى والثانية لهذا الحساب ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٣١٨ ) الى صفحة ( ٣٢٩ ) .

ويلاحظ ان تمارين هذه المجموعة تتطلب كل من قيود التسوية وقائمة تسوية حسابات النتيجة ( استخدامات وموارد ) كتمهيد لتصوير حساب العمليات الجارية .  
وقد روعى فى التمارين تنوعها من حيث طبيعة التسويات او نتيجة العام ( فائض قابل للتوزيع او عجز جارى ) .

## التمرين الاول

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٦٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

أرصدة مدينة : ٥٠٠٠٠ أجور نقدية - ٥٥٠٠ مزايا عينية - ١١٥٠٠ تأمينات اجتماعية - ٩٠٠٠٠ مستلزمات سلعية - ١٥٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٩٠٠ ضرائب أخرى - ٩٠٠٠ اهلاك - ٦٥٠ ايجارات فعلية - ٨٢٠ فوائد محلية - ٥٠٠ خسائر رأسمالية - ١٢٠ ديون معدومة - ١٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ١٨٠ ضرائب دخلية .

أرصدة دائنة : ٢١٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ١٥٠٠ مشغولات داخلية  
تامة بالتكلفة - ٢٠٠٠ ايرادات تشغيل للغير - ٩٠٠ ايرادات اوراق مالية - ٣٠٠  
فوائد دائنة - ٢٠٠ ايرادات متنوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ - تقوم الشركة بتقديم بعض المزايا العينية للعاملين بها بالمجان ، ويتم  
تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية شهريا ، وبلغت تكاليف هذه المراكز خلال  
الشهر الاخير ٥٢٥ جنيه ( ١٥٠ أجور نقدية - ٣٠ مزايا عينية - ٣٥ تأمينات  
اجتماعية - ٢٠٠ مستلزمات سلعية - ٧٠ مستلزمات خدمية - ٥٠ اهلاك ) .

٢ - تبلغ اهلاكات الفترة الاخيرة ٢٠٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه خاصة بأصول  
تم اهلاكها دفتريا .

٣ - تبلغ الرسوم الجمركية المستحقة عن المستلزمات السلعية المستوردة  
خلال العام ٨٢٠٠ جنيه والرسوم الجمركية عن المحزون منها أول العام وآخره  
٨٠٠ جنيه و ١٠٠٠ جنيه على التوالى .

٤ - تبين من فحص الحسابات وجود مستحقات كما يلى : ١٠٠ ايجار  
وسائل نقل - ٧٠ فوائد مستحقة للبنك عن السحب على المكشوف .

٥ - بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين أن الديون المشكوك فى  
تحصيلها تبلغ ٤٠٠ جنيه .

٦ - يبلغ فرق الايجار المحسوب ٦٠٠ جنيه ويبلغ فرق الفوائد المحسوبة  
١٥٠٠ جنيه .

٧ - كانت البيانات المتعلقة بمخزون الانتاج التام كما يلى : تكلفة مخزون  
الانتاج التام أول السنة ١٠٠٠٠ جنيه ( وقيمته على أساس أسعار البيع ١٣٠٠٠  
جنيه ) وتكلفة مخزون الانتاج التام آخر السنة ٩٠٠٠ جنيه ( وقيمته بأسعار البيع  
١١٧٠٠ جنيه ) . وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة المنتجات  
بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى منتج معين تكلفته ٣٠٠ جنيه ، ونظرا  
لعدم تحديد المسئول قررت السلطة الادارية المختصة أن تتحمل الشركة هذا العجز .

وبفرض أن الضريبة على أرباح العام طبقا لقرار الشركة الضريبي ٣١٥٠  
جنيه ، فالمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة ( قيود قفل الاستخدامات والموارد غير مطلوبة ) ،  
وقائمة تسوية حسابات النتيجة .

٢ - حساب العمليات الجارية ( المرحلتين الاولى والثانية ) .

### التمرين الثانى

فيما يلى أرصدة بعض الحسابات المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع  
العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيها ) :

أرصدة مدينة : ٢٢٠٠٠ أجور نقدية - ٢٠٠٠ مزايا عينية - ١٣٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ٨١٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٧٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٧٠٠ ضرائب أخرى - ٩٠٠٠ اهلاك - ٦٠٠ ايجارات فعلية - ٩٠٠ فوائد محلية - ٤٠٠ خسائر رأسمالية - ٢٥٠ ديون معدومة - ٢٠٠ ضرائب دخلية .

أرصدة دائنة : ١٩٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام - ١٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة - ١٢٠٠ إيرادات تشغيل للغير - ٨٠٠ إيرادات أوراق مالية - ٢٠٠ فوائد دائنة - ٣٠٠ إيرادات متنوعة .

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تبين ما يلى :

١ - تبلغ اهلاكات الفترة الأخيرة ٢٩٠٠ جنيه منها ١٠٠ جنيه تخص اصول تم اهلاكها دفتريا .

٢ - لم تقيد بالدفاتر مشغولات داخلية تامة تتمثل فى اثاث ومعدات مكاتب تكلفتها ٢٠٠ جنيه وقطع غيار تكلفتها ١٠٠ جنيه اودعت بالمخازن .

٣ - تبلغ رسوم الانتاج على المستلزمات السلعية المشتراه خلال العام ٥٠٠٠ جنيه ورسوم الانتاج عن المخزون منها اول العام واخره ٥٠٠ جنيه و ٦٠٠ جنيه على التوالي .

٤ - بفحص الحسابات الشخصية المدينة تقرر اعدام دين قدره ١٥٠ جنيه على احد عملاء القطاع الخاص اعمال ، كما تبين ان الديون المشكوكه فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه .

٥ - بفحص حساب المستلزمات الخدمية تبين ان رصيدها يتضمن ٤٠٠ جنيه تكاليف نقل مبيعات الانتاج التام .

٦ - يبلغ فرق الايجار المحسوب ١٠٠٠ جنيه وفرق الفوائد المحسوبة ٧٠٠٠ جنيه .

٧ - تبلغ المستحقات كما يلى : ٢٠٠ جنيه ايجار وسائل نقل - ١٠٠ جنيه ايجار جراجات - ٤٠٠ جنيه إيرادات تشغيل للغير .

٨ - تبلغ تكلفة مخزون الانتاج التام ٨٠٠٠ جنيه وقيمه بأسعار البيع ١١٢٠٠ جنيه ، علما بان تكلفة المخزون اول السنة ١٠٠٠٠ جنيه وقيمه بأسعار البيع ١٣٨٠٠ جنيه .

وبمطابقة نتائج جرد المخزون فى نهاية السنة على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعى فى بعض المنتجات تكلفته ٥٠٠ جنيه ، وأسفر الفحص عن مسئولية أمين المخزن عن هذا العجز . وبفحص مفردات قوائم جرد هذا المخزون تبين أنها تتضمن منتجات تكلفتها ١٠٠٠ جنيه وبيعتها البيعية ٦٠٠ جنيه ، علما بأن رصيد مخصص هبوط أسعار الانتاج التام بالدفاتر ٢٠٠ جنيه .

٩ - تبلغ تكلفة مخزون الانتاج غير التام ١٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون اول السنة ٨٠٠ جنيه .

## والمطلوب :

- ١ - قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية حسابات النتيجة .
- ٢ - حساب العمليات الجارية ( المرحلتين الأولى والثانية ) .

### التمرين الثالث

استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر إحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

١٨٦٠٠ مخزون انتاج تام ( ١٩٦٠٠ قيمة المخزون بأسعار البيع ) -  
٣٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ٧٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص هبوط  
أسعار الانتاج التام ) - ١٠٠٠٠ أجور نقدية - ٢٨٠٠ مزايا عينية - ٥٠٠٠ تأمينات  
اجتماعية - ٣٥٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٧٧٠٠ مستلزمات خدمية - ٨٠٠ ضرائب  
أخرى - ٩٩٠٠ اهلاك - ٥٣٠ ايجارات فعلية - ٨٠٠ فوائد محلية - ٥٠٠ تعويضات  
وغرامات - ٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ١٥٠ ضرائب عقارية -  
٢٠٠ ضرائب دخلية - ١٠١٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٢٧٠٠ مشغولات داخلية  
تامة بالتكلفة - ٣٠٠ خدمات مبيعة - ٢٠٠ مخلفات انتاج - ١٥٠٠ اعانات انتاج -  
١٢٠٠ إيرادات اوراق مالية - ٢٠٠ ايجارات دائنة - ٣٠٠ إيرادات سنوات سابقة  
- ٢٠٠ إيرادات متنوعة .

وعند الجرد في ذلك التاريخ تبين ما يلي :

- ١ - تبلغ فروق مكافاة ترك الخدمة ٤٠٠ جنيه .
- ٢ - يبلغ الاهلاك الخاص بالفترة الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه منه ٢٠٠ جنيه خاص  
بأصول تم اهلاؤها دفتريا ، وبفحص الاهلاكات المثبتة في الدفاتر في الفترات السابقة  
تبين أنها تشمل ١٨٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاؤها دفتريا قيدت لحساب مخصص  
الاهلاك وحسب هذا المبلغ على أساس معدلات الاهلاك الواردة بملحق النظام  
الحاسبي .

٣ - بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين ما يلي :

- ( أ ) رصيد إحدى المصالح الحكومية ٦٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها هذه  
المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدمغة ولم يتم تسويتها عند السداد .

- ( ب ) رصيد إحدى شركات القطاع العام ٧٠ جنيه يمثل خصومات ممنوحة لها ولم يتم  
تسوية ذلك عند السداد .

- ( ج ) تقرر اعدام ٤٠٠ جنيه مستحقة على أحد عملاء القطاع الخاص أعمال .

- ( د ) تبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٥٠٠ جنيه .

٤ - يبلغ فرق الايجار المحسوب ٨٠٠ جنيه و فرق الفوائد المحسوبة  
٣٤٠٠ جنيه .

- ٥ - باعت الشركة في ٦/٢٩ انتاج بمبلغ ١٤٠٠ جنيه ، وقيد هذا المبلغ  
بالكامل لحساب صافى مبيعات مع انه يتضمن مبلغ ٢٠٠ جنيه رسوم انتاج .

٦ - تبين من قوائم جرد المخزون ما يلى :

١ ( تكلفة مخزون الانتاج التام ١٢٤٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٤٠٠٠ جنيه وبفحص مكونات قوائم جرد هذا المخزون تبين أنها تتضمن أصناف تكلفتها ٢٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٥٠٠ جنيه .

ب) هناك فاقد طبيعى فى مخزن الخامات تكلفته ٢٠٠ جنيه .

٧ - علاوة على ما سبق تبين من فحص حسابات النتيجة ما يلى :

١ ( هناك إيرادات اوراق مالية مستحقة قيمتها الاجمالية ٦٠٠ جنيه وقيمتها بعد خصم الضريبة ٥٠٠ جنيه .

ب) استأجرت الشركة من بداية السنة المالية مخزن ايجاره الشهرى ٣٠ جنيه وجراج ايجاره الشهرى ٢٠ جنيها .

ج) استأجرت الشركة احدى السيارات لنقل العاملين من اماكن التجمع ابتداء من ١٩٨١/٥/١ بايجار شهرى ١٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ثلاث شهور ، وقد دفعت الشركة ايجار الثلاثة أشهر الاولى فى ذلك التاريخ وقيد المبلغ على الاستخدامات .

د) هناك ضرائب عقارية مستحقة قيمتها ٥٠ جنيه .

والمطلوب :

١ - قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية حسابات النتيجة .

٢ - حساب العمليات الجارية .

### التمرين الرابع

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

أرصدة مدينة : ٥٠٠٠ مخزون انتاج تام ( قيمته بأسعار البيع ٦٠٠٠ ) -  
١٥٠٠٠ أجور نقدية - ٦٠٠ مزايا عينية - ٣٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ١٩٠٠٠  
مستلزمات منلعية - ٤٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٣٠٠ ضرائب اخرى - ٣٠٠٠ اهلاك

- ٣٠٠ ايجارات فعلية - ٨٠٠ فوائد محلية - ١٩٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات  
الاملاك - ٢٠٠ ضرائب عقارية

أرصدة دائنة : ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ١٦٠٠ مخصصات  
اخرى ( مخصص صيانة ) - ٤٨٢٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٢٠٠ إيرادات اوراق  
مالية - ٤٠٠ إيرادات متنوعة .

فاذا علمت :

- ١ - تكلفة مخزون الانتاج التام ٣٠٠٠ جنيه وقيمه بأسعار البيع ٣٦٠٠ جنيه .
- ٢ - التكاليف الفعلية لمركز الصيانة ١٧٠٠ جنيه ( ٨٠٠ اجور نقدية - ٢٠٠ تأمينات اجتماعية - ٤٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك ) .
- ٣ - اهلاك الفترة الأخيرة ١٠٠٠ جنيه ، وفرق الايجار المحسوب ٢٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٩٠٠ جنيه ، والديون المشكوك في تحصيلها ٨٠٠ جنيه .
- ٤ - بمراجعة حساب صافي مبيعات انتاج تام تبين ان فاتورة بتاريخ ١٩٨١/٦/٢٨ وقيمتها ٢٠٠٠ جنيه قيدت بالكامل لهذا الحساب مع ان هذا المبلغ يتضمن ٣٠٠ جنيه حصيلة خزانة .

فالمطلوب :

- ١ - قيود التسوية .
- ٢ - قائمة تسوية حسابات الاستخدامات والموارد .
- ٣ - حساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية في ١٩٨١/٦/٣٠ .

### التعريف الخامس

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام التجارية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

أرصدة مديفة : ٩٥٠٠ اجور نقدية - ٦٠٠ مزايا عينية - ١٥٠٠ تأمينات اجتماعية - ٢٥٠٠ مستلزمات سلعية - ١٨٠٠ مستلزمات خدمية - ٨٠٠٠٠ مشتريات بغرض البيع - ٤٠٠ ضرائب أخرى - ٣٠٠٠ اهلاك - ٥٠٠ ايجارات فعلية - ٨٠٠ فوائد محلية - ١٠٠ ديون معدومة - ٢٠٠ ضرائب عقارية .

أرصدة دائفة : ٣٠٠٠ خدمات مبيعة - ١١٠٠٠٠ صافي مبيعات بضائع بغرض البيع - ٨٠٠ إيرادات أوراق مالية - ١٢٠٠ إيرادات متنوعة .

وعند الجرد في ذلك التاريخ تبين ما يلي :

- ١ - تكلفة مخزون البضائع ١٢٠٠٠ جنيه وقيمه بأسعار البيع ١٦٠٠٠ جنيه ، علما بأن تكلفة المخزون أول السنة كانت ٨٠٠٠ جنيه وقيمه بأسعار البيع ١١٠٠٠ جنيه .

وبفحص مكونات قوائم جرد المخزون آخر السنة تبين ان هناك بضائع تكلفتها ٣٠٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ٢٥٠٠ جنيه ، علما بأن رصيد مخصص هبوط أسعار البضائع في الدفاتر ٢٠٠ جنيه .

- ٢ - اهلاكات الفترة الأخيرة ١٠٠٠ جنيه ، ويتضمن ذلك ١٠٠ جنيه اهلاك اصول تم اهلاكها دفتريا .

- ٣ - فرق الايجار المحسوب ٤٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٢٠٠٠ جنيه .
- ٤ - لم تثبت بالدفاتر الهدايا والعينات المقدمة لعملاء الشركة في اواخر الشهر الأخير والتي تبلغ قيمتها ٢٠٠ جنيه ، كما لم يثبت بالدفاتر القيمة التقديرية لنقل مبيعات البضائع بواسطة سيارات الشركة وقيمتها ٧٠٠ جنيه .
- ٥ - الديون المشكوك في تحصيلها ١٥٠٠٠ جنيه ، علما بان رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالدفاتر ١٧٠٠ جنيه .
- ٦ - المستحقات على الشركة كما يلي : ٢٠٠ جنيه اعلان مستحق لاتحاد الاذاعة والتليفزيون - ١٠٠ جنيه ايجار مخازن - ٣٠٠ جنيه ايجار سيارات من شركة قطاع خاص مستخدمة لنقل العاملين بالشركة من مراكز التجمع .

والمطلوب :

- ١ - قيود التسوية اللازمة .
- ٢ - قائمة تسوية حسابات النتيجة .
- ٣ - حساب العمليات الجارية ( المرحلة الأولى والثانية فقط ) .

### التمرين السادس

فيما يلي بعض الأرصدة المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨٢/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

**أرصدة مدينة :** ١٨٠٠٠ مخزون انتاج نام - ٣٠٠٠٠ أجور نقدية - ٢٥٠٠ مزايا عينية - ٤٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ٣٧٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٨٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٧٠٠ ضرائب أخرى - ٩٦٠٠ اهلاك - ٦٠٠ ايجارات فعلية - ٨٠٠ فوائد محببة - ٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٢٠٠ ضرائب عقارية - ٥٠٠ ضرائب دخلية .

**أرصدة دائنة :** ٦٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ١١٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام - ٣٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة - ٥٠٠ مخلفات انتاج - ١٠٠ ايرادات أوراق مالية - ٢٠٠ فوائد دائنة - ٥٠٠ ايرادات متنوعة .  
وعند الحرد في ذلك التاريخ تبين ما يلي :

- ١ - الاهلاك الخاص بالفترة الربع سنوية الأخيرة ٣٠٠٠ جنيه ويتضمن ذلك ٤٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفنريا ، وبفحص الاهلاكات المثبتة في الفترات الثلاث السانفة تبين انها تشمل ١٢٠٠ جنيه خاصة بأصول تم اهلاكها دفنريا قيسدت لحساب مخصص الاهلاك وحسب هذا المبلغ على أساس معدلات الاهلاك الواردة بملاحق النظام المحاسبي الموحد .



٢ - بفحص الحسابات الشخصية المدينة تبين ما يلي : ( أ ) رصيد عميل قطاع عام خدمات ( مصلحة حكومية ) ٥٠ جنيه يمثل مبالغ سبق أن خصمتها المصلحة عند المنبع مقابل رسوم الدفعة ولم يتم تسويتها في حينها . ( ب ) رصيد عميل ( قطاع عام أعمال ) ١٠٠ جنيه يمثل خصومات نقدية منوطة له ولم يتم تسويتها في حينها . ( ج ) رصيد عميل ( قطاع خاص أعمال ) ٤٠٠ جنيه انقطع الأمل في تحصيله وتقرر اعدامه . ( د ) الديون المشكوك في تحصيلها ٥٠٠ جنيه .

٣ - استأجرت الشركة إحدى السيارات لنقل العاملين من أماكن التجمع ابتداء من ١٩٨٢/٦/١ بايجار شهري ٢٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ثلاثة شهور ، وقيد المدفوع في ذلك التاريخ على الاستخدامات .

٤ - فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه ، وفرق الفوائد المحسوبة ٣٥٠٠ جنيه .

٥ - يتضمن حساب صافي مبيعات انتاج تام مبلغ ٨٠٠٠ جنيه دفعة مقدمة من عميل تحت ذمة بيع منتجات لم تسلم له بعد .

٦ - تتضمن قوائم جرد مخزون الانتاج التام البيانات الآتية :

بيانات		جرد ٨١/٦/٢٠		جرد ٨٢/٦/٢٠	
		بالتكلفة	بسر البيع	بالتكلفة	بسر البيع
		جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
منتج ( أ )		٦٠٠٠	٦٢٠٠	٥٨٠٠	٦٦٧٠
منتج ( ب )		١٢٠٠٠	١٢٦٠٠	١١٧٠٠	١٢٨٧٠
		١٨٠٠٠	١٨٩٠٠	١٧٥٠٠	١٩٥٤٠

**والمطلوب :**

١ - قيود التسوية اللازمة .

٢ - حساب العمليات الجارية ( المرحلة الثالثة غير مطلوبة ) .



## المجموعة الرابعة عشرة

هذه المجموعة خاصة ببيان أثر معلومات معينة على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية ، على ان يسبق ذلك قيود التسوية واعداد قوائم تسوية جزئية بقدر المعلومات المعطاة ، وحيث ان هذه المعلومات غير كافية لتحديد نتيجة العام وتصوير ميزانية كاملة يلاحظ عدم تجميع قوائم التسوية أو حساب العمليات الجارية أو الميزانية .

### التعريف الاول

فيما يلي بعض أرصدة حسابات الاصول والخصوم والاستخدامات والموارد المستخرجة من دفاتر إحدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٠/٦/١٩٨١ ( المبالغ بالجنيهات ) :

أصول : ١٥٠٠٠ مخزن الخامات - ٨٠٠٠ مخزون انتاج تام ( قيمة المخزون اسعار البيع ١١٥٠٠ ) - ١٢٠٠٠ عملاء - ٧٠٠ إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ٢٠٠ أرصدة مدينة أخرى .

خصوم : ١٧٠٠٠ مخصص اهلاك - ٥٠٠ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ٥٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص هبوط اسعار الانتاج التام ) - ١٦٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص صيانة ) - ٩٠٠ موردين - ٩٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة .

استخدامات : ٢٠٠٠٠ أجور نقدية - ٢٠٠٠ مزايا عينية - ٥٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ١٧٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٩٠٠ ضرائب أخرى - ٩٠٠٠ اهلاك - ٦٠٠ ايجارات فعلية - ٢٥٠٠ مخصصات بخلاف م . اهلاك .

مولود : ١٠٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام - ٨٠٠ خدمات مباعه - ٥٠٠ إيرادات متنوعة .

وتساوى بعض المعلومات التي تجمعت في ذلك التاريخ بفرض تسوية القوائم الختامية :

١ - يبلغ اهلاك الفترة الاخيرة ٢٩٠٠ جنيه .

٢ - بمحس دفاتر العملاء تبين ان هناك ديون معدومة على بعض عملاء قطاع النحاس أعمال قيمتها ٦٠٠ جنيه ، وتبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ٧٠٠ جنيه .

٣ - غير من اخطارات ادارة التكاليف ان التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٨٠٠ جنيه ( ٩٠٠ أجور نقدية - ٢٠ مزايا عينية - ١٨٠ تأمينات اجتماعية - ٤٠٠ مستلزمات سلعية - ٢٠٠ مستلزمات خدمية - ١٠٠ اهلاك ) .

٤ - كانت المقدمات والمستحقات كالتى : ٧٠ جنيه ضرائب مقدمة عن السيارات - ٢٠٠ ايجارات مخازن مستحقة - ١٠٠ فوائد مستحقة عن الاقراض للغير .

٥ - هناك عجز فى مخزن الخامات يبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهذا العجز يدخل ضمن المعدلات العادية .

٦ - يبلغ تكلفة مخزون الانتاج التام ٦٠٠٠ جنيه وقيمته على أساس أسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه .

٧ - لم تقيد القيمة التقديرية لنقل مبيعات الانتاج التام بواسطة سيارات الشركة وقدرها ٢٠٠ جنيه .

٨ - بفحص حسابات الموردين تبين انها تشتمل على ٤٠٠ جنيه تمثل خصومات ممنوحة من الموردين ، ولم يقيد ذلك فى حينه .

والمطلوب ( فى حدود المعلومات السابقة ) :

١ - قيود التسوية .

٢ - قائمة تسوية الحسابات .

٣ - بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العماليات الجارية والميزانية .

### التمرين الثانى

فيما يلى بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ ١٩٨١/٦/٢٠ ( المبالغ بالجنيهات ) .

أرصدة مدينة : ٨٠٠٠ مخزون انتاج تام ( ٨٨٠٠ قيمة المخزون بأسعار البيع )  
- ١٠٠٠٠ عملاء - ٥٠٠ أرصدة مدينة أخرى - ١٤٠٠ إيرادات جارية وتخصيصية  
مستحقة - ٥٠٠٠٠ أجور نقدية - ٣٠٠٠ مزايا عينية - ١١٠٠٠ تأمينات اجتماعية -  
٧٠٠٠٠ مستلزمات سلعية - ٩٠٠٠ مستلزمات خدمية - ١٢٠٠٠ اهلاك - ١٥٠٠  
فوائد محلية - ٦٢٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الهلاك .

أرصدة دائنة : ٩٠٠٠٠ مخصص اهلاك - ٦٠٠ مخصص ديون متسكرك فى  
تحصيلها - ٥٨٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص صيانة ) - ١٩٠٠٠ بنك سحب على  
المكشوف - ٧٦٠٠ موردون - ٦٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة -  
١٩٠٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٣٠٠ فوائد دائنة .

وفيما يلى المعلومات التى تجمعت فى ذلك التاريخ :

١ - المستحقات كما يلى : ٢٠٠ جنيه فاتورة ملابس توحيد الزي مستحقة لاحدى  
شركات القطاع العام - ١٠٠ جنيه فوائد عن الاقراض للغير .

٢ - تتضمن الاهلاكات المثبتة ٨٠٠ جنيه اهلاك اصول مشتراه قديمة علما  
بان هذا الهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبى .

٣ - بفحص حسابات العملاء تقرر اعدام دين مستحق على شركة قطاع خاص  
وقدره ٥٠٠ جنيه وتبلغ الديون المشكوك فى تحصيلها ٨٠٠ جنيه .

٤ - التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ٥٤٠٠ جنيه ( ١٧٠٠ اجور نقدية - ٦٠ مزايا عينية - ٢٤٠ تأمينات اجتماعية - ٢٢٠٠ مستلزمات سلعية - ٩٠٠ مستلزمات خدمية - ٢٠٠ اهلاك ) .

٥ - تبين من كشف الحساب الوارد من البنك ان عمولة ومصرفات البنك الدورية وقدرها ٥٠ جنيه لم تثبت في الدفاتر ، كذلك لم يثبت في الدفاتر ذرائع السحب على المكشوف وقدرها ٢٠٠ جنيه .

٦ - تكلفة مخزون الانتاج التام ٧٥٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ٩٠٠٠ جنيه . وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة المنتجات بالمخازن تبين وجود عجز غير طبيعي في منتج معين تكلفته ١٠٠ جنيه ، واسفر الفحص عن مسئولية امين المخزن عن هذا العجز .

والمطلوب : ( في حدود المعلومات السابقة ) :

- ١ - قيود التسوية .
- ٢ - قائمة تسوية الحسابات .
- ٣ - بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية .
- ٤ - تصوير حساب مخصص الصيانة كما يظهر خلال السنة المالية علما بان رصيده في ١٩٨٠/٧/١ مبلغ ٢٠٠ جنيه .

### التمرين الثالث

شركة قطاع ع-م تنتج منتجين «أ» و «ب» ، وفيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر وقوائم الشركة :

أولا : بيانات من قوائم الجرد ( المبالغ بالجنيهات ) :

جود ١٩٧٨/١٢/٣١		جود ١٩٧٧/١٢/٣١		المنتجات
بالتكلفة	بأسعار البيع	بالتكلفة	بأسعار البيع	
١٩٨٠٠	٢١٧٨٠	٢٠٠٠٠	٢١٠٠٠	منتج (أ)
٨٠٠٠	٧٢٠٠	١٢٠٠٠	١٠٨٠٠	منتج (ب)
٢٧٨٠٠	٢٨٩٨٠	٣٢٠٠٠	٣١٨٠٠	اجمالي

ثانيا : أرصدة مستخرجة من ميزان المراجعة بتاريخ ١٩٧٨/١٢/٣١ ( المبالغ بالجنيهات ) :

ارصدة مدينة : ٢٢٠٠٠ مخزون انتاج تام - ١٥٦٠٠ عملاء - ٢٠٠٠ فوائد  
محلية - ٩٧٠٠ اهلاك - ٢٥٠٠ مخصصات بخلاف م . اهلاك .

ارصدة دائنة : ٢١٠٠٠ مخصص اهلاك - ٥٠٠ مخصص د . م . في تحصيلها  
- ١٢٠٠ مخصصات اخرى ( مخصص هبوط اسعار الانتاج التام ) - ٢٩٧٠٠ بنك  
سحب على المكشوف - ٣٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - ١٢٠٠٠٠  
صافي مبيعات انتاج تام - ٣٠٠ ايرادات سنوات سابقة .  
فاذا علمت :

- ١ - فوائد السحب على المكشوف عن الشهر الاخير وقدرها ٣٠٠ جنيه لم  
تثبت بالدفاتر .
  - ٢ - فرق الايجار المحسوب ٩٠٠ جنيه و فرق الفوائد المحسوبة ٣٦٠٠ جنيه .
  - ٣ - اعدم دين على شركة قطاع خاص قدره ٦٠٠ جنيه ، والديون المشكوك في  
تحصيلها ٧٠٠ جنيه .
  - ٤ - اهلاك الفترة الاخيرة ٣٢٠٠ جنيه ، وبفحص اهلاك الفترة السابقة تبين  
انها تتضمن ٢٠٠ جنيه اهلاك سيارات لم تستخدم اطلاقا في تلك الفترة ، علما بأن  
هذا الهلاك حسب بالمعدلات الواردة بملحق النظام المحاسبي .
- فال المطلوب ( في حدود المعلومات السابقة ) :

- ١ - قيود التسوية .
- ٢ - قائمة تسوية الحسابات .
- ٣ - بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية .

#### التمرين الرابع

فيما يلي بعض الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام بتاريخ  
١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

١٩٠٠٠ مخزن الخامات - ١٦٠٠٠ مخزون انتاج تام ( ١٧٦٠٠ قيمة المخزون  
باسعار البيع ) - ٢٥٠٠٠ عملاء - ٢٠٠٠ ارصدة مدينة اخرى - ٤٠٠٠٠ مستلزمات  
سلعية - ٧٤٠٠ مستلزمات خدمية - ٢٢٠٠٠ اهلاك - ٥٠٠ خسائر راسمالية -  
٣٠٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الهلاك - ١٨٠٠٠٠ مخصص اهلاك - ٨٠٠  
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها - ٥٠٠ مخصصات اخرى ( مخصص هبوط  
اسعار الانتاج التام ) - ٢٩٠٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام .

وفيما يلي بعض المعلومات التي تجمعت في ذلك التاريخ :

- ١ - تستأجر الشركة سيارات لنقل العاملين من مراكز التجمع ابتداء من  
١٩٧٥/٣/١ بايجار شهري ٤٠٠ جنيه يدفع مقدما كل ستة شهور ولا يزال عقد  
ايجار هذه السيارات ساريا ومنفذا حتى الآن .

٢ - اهلاك الفترة الاحيرة ١٠٠٠٠ جنيه ، وبفحص الاهلاكات المثبتة فى الفترات الثلاث السابقة تبين أنها تتضمن اهلاك وسائل نقل وانتقال تكلفتها ٨٠٠٠ جنيه بمعدل ٢٥٪ سنويا مع ان المعدل الوارد بملحق النظام المحاسبى ٢٠٪ سنويا .

٣ - بفحص حسابات العملاء تقرر اعدام دين مستحق على شركة قطاع خاص وقدره ٦٠٠ جنيه ، كما تبين ان الديون المشكوك فى تحصيلها تبلغ ٩٠٠ جنيه .

٤ - هناك عجز فى مخزن الخامات تكلفته ٤٠٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ما تكلفته ١٠٠ جنيه فقط من هذا العجز فى حدود المعدلات المسموح بها ، وقررت الشركة ان تتحمل باقى العجز نظرا لعدم تحديد المسئولية عن هذا العجز .

٥ - تكلفة مخزون الانتاج التام ١٥٠٠٠ جنيه وقيمته بأسعار البيع ١٨٠٠٠ جنيه ، وبمطابقة قوائم جرد هذا المخزون على بطاقات حركة الاصناف تبين وجود عجز تكلفته ١٨٠ جنيه ، وبالفحص تبين ان ما تكلفته ٣٠ جنيه فقط من هذا العجز فى حدود المعدلات المسموح بها ، واعتبر أمين المخزن مسئولا عن باقى العجز .

والمطلوب : ( فى حدود المعلومات السابقة ) :

١ - قيود التسوية اللازمة وقائمة تسوية الحسابات ( مبوبة بحسب الاصول والاستخدامات والخصوم والوارد ) .

٢ - بيان اثر هذه المعلومات على كل من حساب العمليات الجارية والميزانية .



## المجموعة الخامسة عشرة

هذه المجموعة خاصة بتوزيع الفائض واعداد حساب العمليات الجارية ( المرحلة

الثالثة ) ، وقبل حل هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٣٣٠ ) الى

صفحة ( ٣٣٥ ) . والتمرين الأخير فى هذه المجموعة يعالج ربط نتيجة العام

( الفائض القابل للتوزيع ) بالميزانية مع تصويرها طبقا للنموذج الوارد بالكتاب

من صفحة ( ٣٥٠ ) الى صفحة ( ٣٥٥ ) .

## التمرين الاول

رأس مال احدى شركات القطاع العام ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وفى ختام سنة مالية معينة كان الفائض القابل للتوزيع ٤٠٥٠٠ جنيه ( ويتضمن ذلك ٥٠٠ جنيه أرباح رأسمالية ) . فاذا علمت أنه تقرر تكوين احتياطي تمويل المشروعات الاستثمارية بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه ، فالمطلوب :

١ - قائمة توزيع الفائض .

٢ - قيود اثبات توزيع الفائض ( قبل اعداد الميزانية ) .

٣ - حساب العمليات الجارية ( المرحلة الثالثة ) .

## التمرين الثانى (١)

رأس مال احدى شركات القطاع العام ٢٠٠٠٠٠ جنية ، وفى ختام سنه مالية معينة كان الفائض القابل للتوزيع ١٠٥٠٠ جنية ( ويتضمن ذلك ٥٠٠ جنية أرباح رأسمالية ) ،

والمطلوب :

- ١ - قائمة توزيع الفائض .
- ٢ - قيود اثبات توزيع الفائض ( قبل اعداد الميزانية ) .
- ٣ - حساب العمليات الجارية ( المرحلة الثالثة ) .

## التمرين الثالث

فيما يلى الارصدة المستخرجة من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى ١٩٨١/٦/٣٠ وذلك بعد استخراج نتيجة العام أى بعد تصوير المرحلتين الأولى والثانية من حساب العمليات الجارية ( المبالغ بالجنيهات ) :

أرصدة مدينة : ١٠٠٠٠ أراضى - ١٥٠٠٠٠ مبانى وانشاءات - ٣٠٠٠٠٠ آلات ومعدات - ٤٠٠٠٠ وسائل نقل وانتقال - ٩٠٠٠ عدد وأدوات - ١٧٠٠٠ اثاث ومعدات مكاتب - ٧٠٠٠ نفقات ايرادية مؤجلة - ٣٠٠٠٠ تكوين سلعى - ٥٠٠٠٠ انفاق استثمارى - ٦٦٠٠٠ مخزن الخامات - ٨٠٠٠ مخزن الوقود - ١٢٠٠٠ مخزن قطع الغيار والمهمات - ٧٠٠٠ مخزون انتاج غير تام - ١٥٠٠٠ مخزون انتاج تام - ٢٠٠٠٠ سندات حكومية وايداع بالبنك المركزى - ٨٠٠٠٠ عملاء - ٤٠٠٠ مدينون متنوعون - ٢٠٠٠ مدينون مختلفون - ٧٠٠٠ أرصدة مدينة أخرى - ٤٠٠٠ ايرادات جارية وتخصيصية مستحقة - ١٠٠٠ نقدية بالصندوق .

أرصدة دائنة : ٤٠٠٠٠٠ رأس مال مملوك - ٢٠٠٠٠ احتياطي قانونى - ٢٠٠٠٠ احتياطي يستثمر فى سندات حكومية - ٢٤٠٠٠ احتياطي ارتفاع اسعار الأصول - ٥٠٠٠ احتياطيات أخرى ( احتياطي رأسمالى ) - ١٥٠٠٠٠ مخصص اهلاك - ٤٠٠٠ مخصص الضرائب المتنازع عليها - ٦٠٠٠ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها - ٢٠٠٠٠ قروض محلية طويلة الأجل - ٣٨٠٠٠ بنك سحب على المكشوف - ٦٤٠٠٠ موردون - ١٤٠٠٠ دائنون متنوعون - ٥٠٠٠ دائنو توزيعات - ١٢٠٠٠ دائنون مختلفون - ٦٠٠٠ أرصدة دائنة أخرى - ٩٠٠٠ مصروفات جارية وتخصيصية مستحقة - ٤٢٠٠٠ نتيجة العام ( حساب العمليات الجارية ) .

فاذا علمت ان نتيجة العام تتضمن ٢٠٠٠ جنية أرباح رأسمالية فالمطلوب :

- ١ - قيود توزيع نتيجة العام ( الفائض ) .
- ٢ - حساب العمليات الجارية ( المرحلة الثالثة ) .
- ٣ - الميزانية بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ .



(١) لاحظ أن هذا التمرين يختلف عن التمرين الأول فى مقدار الفائض القابل للتوزيع .

## المجموعة السادسة عشرة

هذه المجموعة خاصة بأعداد حساب العمليات الجارية والميزانية ، على أن يسبق ذلك أعداد قائمة تسوية لكل من حسابات الأصول والاستخدامات والخصوم والموارد ، ويلاحظ أن تمارين هذه المجموعة لا تتطلب إجراء قيود التسوية كتدريب لأعداد قوائم التسوية مباشرة من المعلومات الجردية .

### التمرين الأول

فيما يلي ملخص الأرصدة المستخرجة من دفاتر شركة قطاع عام بتاريخ ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

أرصدة مديفة : ١٣٠٠٠ أصول ثابتة - ١٠٠٠ تكوين سلعى - ٢٠٠ انفاق استثمارى - ٣٣٠٠ مخازن المستلزمات السلعية - ٣٠٠٠ مخزون انتاج تام ( قيمته على أساس أسعار البيع ٣٣٠٠ ) - ١٠٠٠ استثمارات مالية - ٤٠٠٠ مدينون - ١٠٠٠ حسابات مدينة مختلفة - ١٥٠٠ نقدية بالصندوق وبالبانوك - ٨٢٠٠ أجور نقدية - ٢٠٠ مزايا عينية - ١٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ٨٠٠٠ مستلزمات سلعية - ١٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٢٠٠ ضرائب أخرى - ٩٠٠ اهلاك - ٤٠٠ ايجارات فعلية - ٢٠٠ فوائد محلية - ٦٠٠ ديون معدومة - ٢٠٠ ضرائب عقارية .

أرصدة دائفة : ١٠٠٠٠ رأس المال - ٣٠٠٠ احتياطات - ٥٠٠٠ مخصص اهلاك - ٢٠٠ مخصصات أخرى ( مخصص هبوط أسعار الانتاج التام ) - ٤٠٠٠ قروض طويلة الأجل - ٦٧٠٠ دائنون - ٨٠٠ حسابات دائفة مختلفة - ١٧٥٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٢٥٠ مشغولات داخلية بالتكلفة - ٥٠٠ خدمات مبيعة - ٦٠٠ اعانات تصدير - ٤٠ إيرادات أوراق مالية - ٤١٠ إيرادات متنوعة .

وفى ذلك التاريخ تجمعت البيانات الآتية :

١ - بلغت فروق مكافاة ترك الخدمة ١٠٠ جنيه ، وبلغت الرسوم الجمركية من المستلزمات السلعية المستوردة خلال السنة المالية ٩٠٠ جنيه والرسوم عن المخزون أول السنة المالية ١٠٠ جنيه وآخرها ١٥٠ جنيه .

٢ - بلغ اهلاك الفترة الأخيرة ٣٠٠ جنيه وبلغت الديون المشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ جنيه .

٣ - بلغت المستحقات كما يلى : ٥٠ جنيه اعلان ، ١٠ جنيه إيرادات أوراق مالية معفاء من الضرائب ، ١٠٠ جنيه اعانات تصدير .

٤ - لم تقيد تكلفة المشغولات التامة فى الشهر الأخير والمتمثلة فى اثاث لم يستخدم ١٥٠ جنيه .



٥ - بلغ فرق الايجار المحسوب ١٥٠ جنيه وبلغ فرق الفوائد المحسوبة ٤٠٠ جنيه .

٦ - القيمة التقديرية لنقل مبيعات الانتاج بواسطة سيارات الشركة فى الشهر الاخير وقيمتها ٢٠٠ جنيه لم تثبت بالدفاتر .

٧ - تكلفة مخزون الانتاج التام ٤٠٠٠ جنيه وقيمته على اساس اسعار البيع ٤٤٠٠ جنيه ، وبفحص قوائم جرد هذا المخزون تبين ان هناك منتجات تكلفتها ١٨٠٠ جنيه وقيمتها البيعية ١٥٠٠ جنيه .

والمطلوب :

١ - قائمة تصوية حسابات الميزانية والنتيجة ( قيود التسوية غير مطلوبة ) .

٢ - حساب العمليات الجارية والميزانية .

### التمرين الثانى

استخرجت الأرصيدة الآتية من دفاتر احدى شركات القطاع العام فى نهاية سنة مالية معينة ( المبالغ بالجنيهات ) :

أصول واستخدامات : ٣٤٠٠٠ أصول ثابتة - ٢٥٠٠ مشروعات تحت التنفيذ - ١١٠٠٠ مخازن المستلزمات السلعية - ٢٠٠٠ مخزون انتاج غير تام - ٦٠٠٠ مخزون انتاج تام ( قيمة المخزون باسعار البيع ٧٨٠٠ ) - ٢٠٠٠ استثمارات مالية - ٨٠٠٠ مدينون - ٢٠٠٠ حسابات مدينة مختلفة - ٣٥٠٠ بنك حساب جارى - ١٦٤٠٠ اجور نقدية - ١٣٠٠ مزايا عينية - ٢٠٠٠ تأمينات اجتماعية - ١٦٧٠٠ مستلزمات سلعية - ١٩٠٠ مستلزمات خدمية - ٤٨٠ ضرائب اخرى - ١٨٠٠ اهلاك

- ٥٠٠ ايجارات فعلية - ٤٠٠ فوائد محليه - ١٧٠٠ مخصصات بخلاف مخصصات الاهلاك - ٣٠٠ ضرائب عقارية - ٢٠ ضرائب دخلية ( مجموع الاصول ٧٢٠٠٠ ومجموع الاستخدامات ٤٣٥٠٠ ) .

خصوم وموارد : ٣٠٠٠٠ رأس المال - ٦٣٠٠ احتياطيّات - ٩٧٠٠ مخصص اهلاك - ٣٠٠ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها - ١٥٠٠ مخصصات اخرى ( مخصص صيانة ) - ٨٢٠٠ قروض طويلة الأجل - ١٣٥٠٠ دائنون - ٢٠٠٠ حسابات دائنة مختلفة - ٤١٣٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٨٠٠ مشغولات داخلية بالتكلفة - ٧٠٠ ايرادات تشغيل للغير - ٤٠٠ اعانات تصدير - ١٠٠ ايرادات أوراق مالية - ٧٠٠ ايرادات متنوعة ( مجموع الخصوم ٧١٥٠٠ ومجموع الموارد ٤٤٠٠٠ ) ،

وعند الجرد فى ذلك التاريخ تجمعت المعلومات الآتية :

١ - تبلغ المستحقات كما يلى : ٦٠ جنيه ايجار جراجات - ٥٠٠ جنيه ايرادات تشغيل للغير - ١٠٠ جنيه ايرادات اوراق مالية علما بأن قيمتها بعد خصم الضرائب ٨٠ جنيه .

٢ - يتم تسوية تكاليف مراكز الخدمات الاجتماعية فى نهاية كل ثلاثة شهور وتبلغ تكاليف هذه المراكز فى الفترة الاخيرة ٤٢٠ جنيه ( ١٦٠ اجور نقدية و ٢٠ تأمينات اجتماعية و ١٧٠ مستلزمات سلعية و ٢٠ مستلزمات خدمية و ٤٠ اهلاك ) ، علما بان ما سبق ان دفعه العاملون كمساهمة فى هذه التكاليف تبلغ ١٢٠ جنيه .

٣ - يقيد الاهلاك فى نهاية كل ثلاثة شهور ، ويبلغ اهلاك الفترة الاخيرة ٦٤٠ جنيه ، ويتضمن ذلك ١٠٠ جنيه اهلاك اصول تم اهلاكها دفتريا .

٤ - تبلغ الديون المدومة بالنسبة لعملاء القطاع الخاص اعمال ٢٠٠ جنيه ، والديون المشكوك فى تحصيلها ٥٠٠ جنيه ، وفروق مكافأة ترك الخدمة ٣٠٠ جنيه ، وفروق الايجار المحسوب ٥٠٠ جنيه ، وفروق الفوائد المحسوبة ١٠٠٠ جنيه .

٥ - لم تقيد مشغولات داخلية تامة ، علما بأنها تتمثل فى اثاث تكلفته ١٥٠ جنيه وقطع غيار تكلفتها ٥٠ جنيه .

٦ - بفحص حساب المستلزمات الخدمية تبين أن رصيده يتضمن ٣٠٠ جنيه تكاليف نقل مبيعات الانتاج القام .

٧ - تبين من اخطارات التكاليف أن التكلفة الفعلية لمركز الصيانة ١٣٠٠ جنيه ( ٤٠٠ اجور نقدية - ٨٠ تأمينات اجتماعية - ٧٠٠ مستلزمات سلعية - ١٠٠ مستلزمات خدمية - ٢٠ اهلاك ) .

٨ - تبلغ الرسوم الجمركية عن مشتريات المستلزمات السلعية خلال السنة المالية ٩٥٠ جنيه ، علما بأن الرسوم فى مخزون أول السنة المالية و آخرها من هذه المستلزمات ١٥٠ جنيه و ١٠٠ جنيه على التوالي .

٩ - تبين من قوائم جرد مخازن المستلزمات السلعية ان هناك عجز غير طبيعى فى مخزن الخامات الرئيسية تبلغ تكلفته ٣٠٠ جنيه وقد اعتبر أمين المخزن مسئول بصفة مبدئية عن هذا العجز ، كما تبين ان هناك زيادة فى مخزن قطع الغيار والمهمات المتنوعة تبلغ تكلفتها ٦٢٠ جنيه ومرجعها عدم اثبات فاتورة شراء بالاجل .

١٠ - تبلغ تكلفة مخزون الانتاج غير القام ٣٥٠٠ جنيه ، وتكلفة مخزون الانتاج القام ٥٠٠٠ جنيه وقيمه باسعار البيع ٦٥٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١ - قائمة تسوية الحسابات ( قيود التسوية غير مطلوبة ) .
- ٢ - حساب العمليات الجارية .
- ٣ - الميزانية .



### المجموعة السابعة عشرة

هذه المجموعة مخصصة للحسابات الختامية التقليدية . وقبل حل هذه المجموعة يراجع الكتاب من صفحة ( ٢٢٩ ) الى صفحة ( ٣٥٠ ) .

#### التمرين الاول

استخرجت البيانات الآتية من حساب العمليات الجارية لاحدى شركات القطاع العام عن السنة المالية المنتهية فى ١٩٨١/٦/٣٠ ( المبالغ بالجنيهات ) :

الجانب المدين : ٢١٠٠٠ اجور - ٣٣٥٠٠ مستلزمات سلعية - ١١٠٠٠  
مستلزمات خدمية - ٦٠٠٠ مشتريات بغرض البيع - ١٩٠٠٠ مصروفات تحويلية  
جارية - ٩٠٠٠ تحويلات جارية تخصيصية ( منها ٥٠٠٠ ضرائب دخلية ) - ١٤٠٠٠  
الفائض القابل للتوزيع .

الجانب الدائن : ٩٢٩٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٣٠٠٠ تغير مخزون  
انتاج تام بالتكلفة ( مدين ) - ١٣٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام  
( مدين ) - ٨٠٠ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة ( مدين ) - ٦٠٠٠ مشغولات  
داخلية تامة بالتكلفة - ٥٢٠٠ ايرادات تشغيل للغير - ٨٠٠٠ صافى مبيعات بضائع  
بغرض البيع - ٩٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة - ٣٠٠ فرق تقويم  
التغير فى مخزون بضائع بغرض البيع - ٢٠٠٠ اعانات تصدير - ٨٠٠ ايرادات  
اوراق مالية - ٢٥٠٠ ايرادات تحويلية .

فاذا علمت أنه تبين من توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ما يلى :

- ١ - تكلفة العمليات الرأسمالية : ١٠٠٠ اجور - ٢٥٠٠ مستلزمات سلعية -  
١٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٥٠٠ مصروفات تحويلية جارية .

٢ - تكلفة مراكز الانتاج ومراكز الخدمات الانتاجية ومراكز الخدمات التسويقية ومراكز الخدمات الادارية والتمويلية من الباقي (بعد خصم تكلفة العمليات الرأسمالية ) تتسق مع النسب الآتية :

- ١ ( الاجور بنسبة ٤٥٪ و ٤٠٪ و ٥٪ و ١٠٪ .
- ب) المستلزمات السلعية بنسبة ٥٠٪ و ٣٥٪ و ١٠٪ و ٥٪ .
- ج) المستلزمات الخدمية بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ١٠٪ و ١٠٪ .
- د) المصروفات التحويلية الجارية بنسبة ٤٠٪ و ٤٠٪ و ٥٪ و ١٥٪ .

فالمطلوب :

- ١ - قائمة توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ( المراكز الرئيسية ) .
- ٢ - حساب الانتاج والمتاجرة .
- ٣ - حساب الأرباح والخسائر .

### التمرين الثاني

من البيانات الآتية المطلوب تصوير حساب الانتاج والمتاجرة ( حساب الأرباح والخسائر غير مطلوب ) :

أولا : توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ( المبالغ بالجنيهات ) :

(٩)	(٨)	(٧)	(٦)	(٥)	الاستخدامات
٢٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠٠	٢٥٠٠٠	أجور
٥٠٠٠	٢٠٠٠	٦٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٥٠٠٠	مستلزمات سلعية
١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠	مستلزمات خدمية
١٠٠٠	٩٠٠٠	١٠٠٠	٩٠٠٠	١٥٠٠٠	مصروفات تحويلية جارية
	٨٠٠٠				تحويلات جارية تخصيصية
٩٠٠٠	٢٦٠٠٠	١٣٠٠٠	٤١٠٠٠	٨٠٠٠٠	اجمالي

ثانيا : بيان الموارد كما تظهر بالجانب الدائن من حساب العمليات الجارية ( المبالغ بالجنيهات ) : ١٦٥٠٠٠ صافى مبيعات انتاج تام - ٥٠٠٠ تغير مخزون انتاج تام بالتكلفة ( مدين ) - ١٢٥٠ فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام ( مدين ) - ١٠٠٠ تغير مخزون انتاج غير تام بالتكلفة - ٩٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة - ٣٠٠٠ اعانات تصدير - ١٢٥٠ ايرادات أوراق مالية - ٩٧٥٠ ايرادات تحويلية .

### التمرين الثالث

وحدة اقتصادية تقوم بنشاط تجارى ، وقد استخرجت البيانات الاتية من سجلاتها وحساب العمليات الجارية عن السنة المنتهية فى ١٩٧٧/١٢/٣١ ( المبالغ بالجنيهات ) :

اولا : توزيع الاستخدامات على حسابات المراقبة ( المبالغ بالجنيهات ) :

الاستخدامات	(٥)	(٧)	(٨)
اجور		١٥٠٠٠	٥٠٠٠
مستلزمات سلعية		١٠٠٠	٣٠٠٠
مستلزمات خدمية		٤٠٠٠	١٠٠٠
مشتريات بغرض البيع	١٠٠٠٠٠		
مصرفات تحويلية جارية		٣٠٠٠	٤٠٠٠
تحويلات جارية تخصيصية			٢٠٠٠
الاجمالى	١٠٠٠٠٠	٢٣٠٠٠	١٥٠٠٠

ثانيا : بيان الموارد كما تظهر بالجانب الدائن من حساب العمليات الجارية : ٢٠٠٠ خدمات مباحة - ١٢٠٠٠٠ صافى مبيعات بضائع بغرض البيع - ٥٠٠٠ تغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ( مدين ) - ١٠٠٠ فرق تقويم التغير فى مخزون

بضائع بفرض البيع ( مدين ) - ١٠٠٠ ايرادات أوراق مالية - ١٨٠٠ ايرادات تحويلية .

والمطلوب تصوير حساب الانتاج والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر .



### المجموعة الثامنة عشرة

هذه المجموعة خاصة باعداد قائمة الانتاج والقيمة المضافة ، وقبل حل تمارين هذه المجموعة يرجع الى الكتاب من صفحة ( ٢٣٥ ) الى صفحة ( ٣٣٨ ) .

#### التمرين الاول

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من حساب العمليات الجارية عن سنة مالية معينة :

الجانب المدين : ٩٥٠٠ اجور نقدية - ٨٠٠ مزايا عينية - ٢٢٠٠ تأمينات اجتماعية - ٤٠٠٠٠ مستلزمات سلمية - ٤٠٠٠ مستلزمات خدمية - ٥٠٠٠ مشتريات بفرض البيع - ١٠٠٠ رسوم جمركية - ١٢٠٠ رسوم انتاج - ٢٠٠ ضرائب اخرى - ١١٠٠٠ اهلاك - ١٢٠ ايجارات فعلية - ٧٨٠ فرق الايجار المحسوب - ١٤٠٠ فوائد محلية - ٧٠٠ فوائد خارجية - ٢٥٠٠ فرق الفوائد المحسوبة - ١٠٠ فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام - ٥٠ فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع - ٢١٠٠٠ فائض العمليات الجارية .

الجانب الدائن : ٨٥٠٠٠ صافي مبيعات انتاج تام - ٨٠٠ تغير مخزون الانتاج التام بالتكلفة - ١٠٠ فرق تقويم التغير في مخزون الانتاج التام - ٦٠٠٠ مشغولات داخلية تامة بالتكلفة - ٧٥٠ ايرادات تشغيل للغير - ٧٠٠٠ صافي مبيعات بضائع بفرض البيع - ٢٠٠ تغير مخزون بضائع بفرض البيع بالتكلفة - ٥٠ فرق تقويم التغير في مخزون البضائع بفرض البيع - ٩٠٠ اعمالات انتاج - ٨٥٠ اعانات تصدير .

والمطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة .

## التمرين الثاني

من البيانات الخاصة بحساب العمليات الجارية الخاص بالتمرين الاول من المجموعة الحادية عشرة المطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة .

## التمرين الثالث

من البيانات الخاصة بحساب العمليات الجارية الخاص بالتمرين الخامس من المجموعة الحادية عشر المطلوب تصوير قائمة الانتاج والقيمة المضافة .



## محتويات الكتاب

### الباب الأول

#### تقديم النظام المحاسبى الموحد

صفحة	
(١١٠) ... ..	الفصل الأول : مقدمة عن النظام المحاسبى الموحد
(١٢) ... ..	الفصل الثانى : الاطار العام للدليل المحاسبى
٢٣ ... ..	الفصل الثالث : سمات الدليل المحاسبى
٢٤ ... ..	المبحث الأول : نبذة عن الحسابات القومية
٢٧ ... ..	المبحث الثانى : النبويب الى حسابات ميزانية وحسابات نتيجة
٣٣ ... ..	المبحث الثالث : استقلال كل من حسابات الميزانية والنتيجة
٣٧ ... ..	المبحث الرابع : تحليل الحسابات بالدليل الى سبع مستويات
٤٠ ... ..	المبحث الخامس : اشمال الدليل على استخدامات وموارد محسوبة
(٤١) ... ..	المبحث السادس : ازدواجية الحساب الختامى
٤٣ ... ..	الفصل الرابع : بصمات الموازنة النقدية
(٤٩) ... ..	الفصل الخامس : الاطار العام للحسابات المالية

### الباب الثانى

#### حسابات الأصول

٦٣ ... ..	الفصل الأول : الأصول الثابتة والمشروعات نحت التنفيذ
٦٣ ... ..	المبحث الأول : تبويب عناصر الأصول الثابتة
٦٤ ... ..	المبحث الثانى : القواعد الخاصة بعناصر الأصول الثابتة
٦٩ ... ..	المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول الثابتة
٦٩ ... ..	الفرع الأول : شراء الأصول الثابتة محليا
٧٤ ... ..	الفرع الثانى : شراء الأصول الثابتة من الخارج
٨٠ ... ..	الفرع الثالث : اعداد وتهيئة الأصول الثابتة



## الفصل الثاني : المخزون ... ٨٣

المبحث الأول : مخازن المستلزمات السلعية ... ٨٤

الفرع الأول : تبويب مخازن المستلزمات السلعية ... ٨٤

الفرع الثاني : القواعد الخاصة بمخازن المستلزمات السلعية ٨٥

الفرع الثالث : المعالجة المحاسبية لحركة مخازن المستلزمات

السلعية ... ٨٧

المبحث الثاني : مخزون الإنتاج التام وغير التام والبضائع بغرض

البيع ... ٩١

المبحث الثالث : بضائع لدى الغير ... ٩٤

المبحث الرابع : الاعتمادات المستقبلية لشراء بضائع ... ٩٨

المبحث الخامس : حركة الإنتاج التام بسعر البيع ... ١٠٤

## الفصل الثالث : حسابات الأصول الأخرى ... ١١١

المبحث الأول : الأقراض طويل الأجل ... ١١١

المبحث الثاني : الاستثمارات المالية ... ١١٢

المبحث الثالث : المدينون ... ١١٥

الفرع الأول : الممسلاء ... ١١٥

الفرع الثاني : أوراق القبض ... ١١٦

الفرع الثالث : المدينون المتنوعون ... ١١٧

المبحث الرابع : الحسابات المدينة المخطفة ... ١١٨

المبحث الخامس : النقدية بالمسندوق وبالبنوك ... ١٢٠

## الباب الثالث

### حسابات الخصوم

## الفصل الأول : مصادر التمويل الخارجي ... ١٢٧

المبحث الأول : رأس المال ... ١٢٧

المبحث الثاني : الاحتياطيات ... ١٢٨

المبحث الثالث : الخصومات ... ١٣٠

## حسابات الاستخدمات

<b>الفصل الأول :</b>	<b>الأجور</b>	١٤٠ ... .. .
<b>المبحث الأول :</b>	<b>الأجور النقدية</b>	١٤٥ ... .. .
<b>المبحث الثاني :</b>	<b>المزايا العينية</b>	١٥٠ ... .. .
<b>المبحث الثالث :</b>	<b>مساهمة الوحدة في التأمينات الاجتماعية</b>	١٥٥ ... .. .
<b>الفصل الثاني :</b>	<b>المستلزمات السلعية</b>	١٦٢ ... .. .
<b>الفصل الثالث :</b>	<b>المستلزمات الخدمية</b>	١٧٥ ... .. .
<b>الفصل الرابع :</b>	<b>الاشتريات بفرض البيع</b>	١٨٦ ... .. .
<b>الفصل الخامس :</b>	<b>المصرفيات التحويلية الجارية</b>	١٨٩ ... .. .
<b>المبحث الأول :</b>	<b>الضرائب والرسوم السلعية</b>	١٩٠ ... .. .
<b>الفرع الاول :</b>	<b>رسوم جمركية عن المستقدم</b>	١٩٠ ... .. .
<b>الفرع الثاني :</b>	<b>رسوم الإنتاج وحصيلة الخزائنة</b>	١٩١ ... .. .
<b>الفرع الثالث :</b>	<b>ضرائب أخرى</b>	١٩٤ ... .. .

٢٤٥	... ..	<b>الفصل الأول : إيرادات النشاط الجارى</b>
٢٤٥	... ..	<b>المبحث الأول : صافى مبيعات الانتاج التام</b>
٢٥٦	... ..	<b>المبحث الثانى : تغير مخزون الانتاج بالتكلفة</b>
٢٦٣	... ..	<b>المبحث الثالث : فرق تقويم التغير فى مخزون الانتاج التام</b>
٢٨٢	... ..	<b>المبحث الرابع : المشغولات الداخلية النامة بالتكلفة</b>
٢٩١	... ..	<b>المبحث الخامس : إيرادات التشغيل للغير والخدمات المباعة</b>
٢٩٢	... ..	<b>المبحث السادس : البضائع بغرض البيع</b>
٢٩٤	... ..	<b>المبحث السابع : مخلفات الانتاج</b>

**الفصل الثالث : الإيرادات التحويلية** ... .. ٢٩٧

— ۱۱۹ —

**صفحة**

٣٠٠	...	...	...	...	المبحث الثاني : الأرباح الرأسمالية
٣٠١	...	...	...	...	المبحث الثالث : الإيرادات المتنوعة
٣٠٢	...	...	...	...	الفرع الأول : أرباح بيع مخلفات
٣٠٥	...	...	...	...	الفرع الثاني : أرباح بيع مستلزمات سلعية بخلاف المخلفات
٣٠٧	...	...	...	...	الفرع الثالث : ديون سبق اعدامها وعمولات
٣٠٩	...	...	...	...	الفرع الرابع : خصم مكتسب

## الباب السادس

## الحسابات والقوائم الختامية

٣١٨	...	...	...	...	...	...	...	حسابات العمليات الجارية :	<b>الفصل الأول</b>
٣١٩	...	...	...	...	...	...	...	: قيود التسوية وقيود الاقفال	المبحث الأول
٣٢٤	...	...	...	...	...	...	...	: مراحل حساب العمليات الجارية	المبحث الثاني
٣٣٠	...	...	...	...	...	...	...	: توزيع نتيجة العام ( الفائض )	المبحث الثالث
٣٣٥	...	...	...	...	...	...	...	: قائمة الانتاج والقيمة المضافة	المبحث الرابع
٣٣٩	...	...	...	...	...	...	...	: الحسابات الختامية التقليدية	<b>الفصل الثاني</b>
٣٤٤	...	...	...	...	...	...	...	: حساب الانتاج والمتاجرة	المبحث الأول
٣٤٨	...	...	...	...	...	...	...	: حساب الأرباح والخسائر	المبحث الثاني
٣٥١	...	...	...	...	...	...	...	: الميزانية	<b>الفصل الثالث</b>
٣٩٠	...	...	...	...	...	...	...	: أسئلة نظرية	ملحق رقم ( ١ )
٣٩٣	...	...	...	...	...	...	...	: تطبيقات عملية	ملحق رقم ( ٢ )



تم بحمد الله تعالى













Bibliotheca Alexandrina



0433302